DIE KONZEPTION DES ANRECHNUNGSVERFAHRENS,

ein möglicher Weg
zur Reform der Besteuerung von Körperschaften
mit Berücksichtigung übernationaler Beziehungen.

Wilhelm Bezold

1973

Die Konzeption des Anrechnungsverfahrens, ein möglicher Weg zur Reform der Besteuerung von Körperschaften mit Berücksichtigung übernationaler Beziehungen

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

UNIV. LIBRARY MUNICH

vorgelegt
von

Wilhelm Bezold

1973

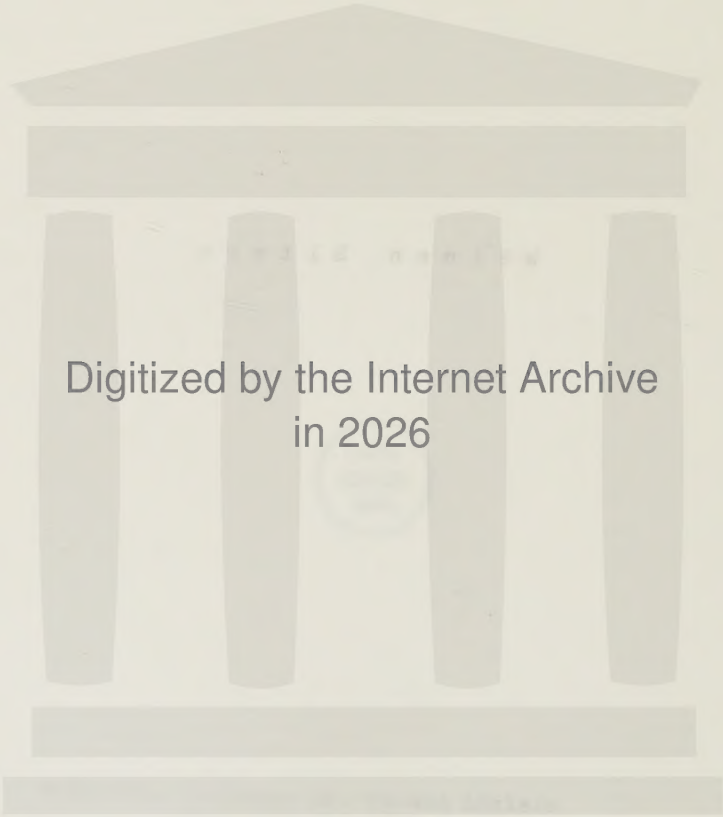
UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Referent: Professor Dr. Roland Löhlein

Korreferent: Professor Dr. Karl Oettle

Tag der mündlichen Prüfung: 19.Januar 1973

Meinen Eltern



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41553807_0040

V o r w o r t

Zur vorliegenden Arbeit ist zu bemerken, dass sich Teilgebiete auf Gesetzentwürfe beziehen, deren Diskussion u.U. nicht abgeschlossen ist und die deshalb in ihrer endgültigen Fassung von der hier zugrunde gelegten Darstellung abweichen könnten.

Meinem hochverehrten Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Roland Löhlein, danke ich aufrichtig für die vielfältigen Anregungen, die er mir in persönlichen Gesprächen gegeben hat.

Besonderer Dank gebührt auch Herrn Prof. Dr. Karl Oettle für die mir eingeräumte Möglichkeit, an seinem Doktorandenseminar teilzunehmen.

Inhaltsverzeichnis

Seite

Gegenwärtige Körperschaftsteuersysteme in Europa und die Entwicklung des Körperschaftsteuerrechts in Deutschland 1

1. Geschichtliche Entwicklung der deutschen Körperschaftsteuer 3

a) Die Regelung der Besteuerung der Körperschaften innerhalb der Einkommensteuergesetze der Länder 4

b) Übergang der Steuerhoheit für Steuern vom Einkommen auf das Reich 6

c) Entwicklung eines eigenständigen Rechts zur Besteuerung von Körperschaften 8

2. Gegenwärtige Regelung der Besteuerung von juristischen Personen in Europa und in den USA 21

a) Die Besteuerung von Körperschaften der Länder Belgien, Bundesrepublik Deutschland, Grossbritannien, Dänemark, Frankreich, Italien, Luxemburg, Niederlande, Norwegen, Österreich, Schweden, Schweiz, USA 24

b) Zusammenfassung der unterschiedlichen Ausprägungsformen der nationalen Ausgestaltung der Besteuerung von Körperschaften 26

Seite

II. Darstellung unterschiedlicher Konzeptionen zur Änderung des gegenwärtigen Rechts der Besteuerung von Körperschaften in Deutschland unter besonderer Berücksichtigung der Rechts- und Tarifgestaltung eines Anrechnungsverfahrens 28

1. Finanzwissenschaftliche Grundlagen des Körperschaftsteuerrechts 28

a) Das Äquivalenzprinzip als Grundlage der Besteuerung 32

b) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Grundlage der Besteuerung 33

c) Gesichtspunkte der Tarifgestaltung 4o

2. Exkurs: Die soziale Marktwirtschaft als wünschenswerte Wirtschaftsordnung 44

3. Konzeptionen der Besteuerung von Unternehmungen und deren Würdigung 48

a) Die Teilhabersteuer 52

b) Die Betriebssteuer 56

ba) Geschichtliche Entwicklung der Betriebssteuer nach dem Krieg 56

bb) Ziele und Ausgestaltungsformen der Betriebssteuer 57

bc) Würdigung einer Betriebssteuer 61

4. Vorschläge zur Körperschaftsteuerreform, ausschliesslich abgestimmt auf die Vermeidung oder Milderung der Doppelbelastung 62

Seite

a) Wegfall der Körperschaftsteuer 63
b) Das Abzugssystem 63
c) Das Meilicke Verfahren 65
d) Das Kreile Verfahren 66

5. Das Anrechnungsverfahren 67

a) Vorgeschichte des Anrechnungsverfahrens 67
b) Inhalt des Anrechnungsverfahrens 69
c) Einzelfragen volkswirtschaftlicher Art 72
ca) Gesichtspunkte der Vermögensbildung 72
cb) Gesichtspunkte der Tarifgestaltung 77
cc) Gesichtspunkte der Praktikabilität des Anrechnungsverfahrens unter Berücksichtigung einer Verfahrensumstellung und des Finanzausgleichs zwischen Bund und Gemeinden 8o
cd) Gesichtspunkte des Interessengegensatzes zwischen Gross- und Kleinaktionären 83
d) Einzelfragen betriebswirtschaftlicher Art 84
da) Auswirkungen auf die Dividendenpolitik 84
db) Auswirkungen auf Finanzierung und Liquidität 89
dc) Auswirkungen auf den Kapitalmarkt 92
dd) Auswirkungen auf den Einfluss der Besteuerung auf die Wahl der Rechtsform 94
de) Auswirkungen auf die Substanzerhaltung 96

Seite

e) Einzelfragen verfahrenstechnischer Art zur Ausgestaltung des Anrechnungsverfahrens unter Berücksichtigung der Vorschläge der Steuerreformkommission und des Referentenentwurfs 97

ea) Gewinnausschüttungen zu Lasten von Altrücklagen 97

eb) Gewinnausschüttungen aus unbesteuerten oder ermässigt besteuerten Einnahmen 1oo

ec) Behandlung der Erstattung der Körperschaftsteuer auf Beteiligungserträge steuerbefreiter Inländer 1o2

ed) Behandlung einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln 1o4

ee) Behandlung von Verlusten 1o7

ef) Probleme im Zusammenhang mit der Veräusserung von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft 1o8

eg) Mögliche Behandlung einer Fusion zweier Aktiengesellschaften 115

III. Das Steuerrecht unter dem Gesichtspunkt von Auslandsbeziehungen 118

1. Die ablehnende Haltung des Gutachtens der europäischen Gemeinschaft gegenüber dem Anrechnungsverfahren 119

2. Die Ausgestaltung des Anrechnungsverfahrens unter Berücksichtigung von Auslandsbeziehungen 121

a) Vorschriften des geltenden Rechts 121

Seite

b) Vorgesehene Regelung der Behandlung beschränkt körperschaftsteuerpflichtiger Anteilseigner im Anrechnungsverfahren 123

c) Verstösst die jetzige Form der Ausgestaltung des Anrechnungsverfahrens gegen das Verbot der steuerlichen Diskriminierung? 125

IV. Zusammenfassende Würdigung 132

Anhang

Literaturverzeichnis

A b k ü r z u n g e n

AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AO	Reichsabgabenordnung
AStG	Aussensteuerreformgesetz
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DIHT	Deutscher Industrie- und Handelstag
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
GewSt	Gewerbesteuer

GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GG	Grundgesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
RE	Referentenentwurf zum Körperschaftsteuergesetz 1974
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
Tz	Textziffer
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz = Gesetz über steuerliche Massnahmen bei Änderung der Unternehmensform v.14.8.1969
UStG	Umsatzsteuergesetz
VSt	Vermögensteuer
VStDV	Vermögensteuerdurchführungsverordnung
VStG	Vermögensteuergesetz
VStR	Vermögensteuerrichtlinien

I. Gegenwärtige Körperschaftsteuersysteme in Europa und die Entwicklung des Körperschaftsteuerrechts in Deutschland

Die Diskussion um ein "vernünftiges", d.h. systemgerechtes Körperschaftsteuerrecht ist so alt wie die Geschichte des Körperschaftsteuerrechts selbst. Der heutige Stand des Körperschaftsteuersystems in Europa zeigt dies ebenso wie die nachfolgende kurze Darstellung der Entwicklung des Körperschaftsteuerrechts in Deutschland.

Sehr bald wurde als Begründung, Rechtfertigung und Bemessung der durch das Gesetz geregelten Leistungspflicht der natürlichen oder juristischen Personen zugunsten der mit der Steuerhoheit betrauten Institutionen das Einkommen herangezogen. Wie in Abschnitt "Finanzwissenschaftliche Grundlagen des Körperschaftsteuerrechts" dieser Arbeit noch näher aufzuführen sein wird, ist ein Grossteil der Leistungen des Staates entweder den einzelnen Bürgern nicht eindeutig zuzurechnen, oder die Inanspruchnahme der vom Staat gebotenen Leistungen würde mit solchen Kosten verbunden sein, dass sie für einkommensschwache Schichten unterbleiben müsste.

Sucht man nun nach einer objektiven Gerechtigkeitskonvention, die Masstab für die Steuerbelastung des einzelnen sein soll, so ist Kurt Schmitt

zu folgen,[1] dass hierbei nicht wissenschaftliche Kritik angesetzt werden kann, sondern dass dies dem sich ständig wandelnden politischen und gesellschaftlichen Werturteil überlassen bleiben muss.

Unabhängig von Höhe und Art der abzuführenden Steuerbeträge scheint es innerhalb eines Staatswesens vernünftig und dem Gedanken einer bestimmten Verantwortung für das Ganze und die Allgemeinheit zu entsprechen, die Steuerbelastung so zu gestalten, dass durch sie die relative Beschneidung der Bedürfnisbefriedigung durch die jeweilige Steuerzahlung gleichbleibt.

Als Indikator für eine steuerliche Leistungsfähigkeit kann hierbei das Einkommen angesehen werden, da es den für die Bedürfnisbefriedigung massgeblichen Faktor darstellt.

Die Berücksichtigung des Vermögens für die steuerliche Leistungsfähigkeit ist zwar durch das daraus resultierende Einkommen berücksichtigt, könnte aber in besonders gelagerten Fällen in seiner Gesamtheit in die steuerliche Leistungsfähigkeitsbemessung mit einbezogen werden. Hierbei ist jedoch darauf Rücksicht zu nehmen, dass Vermögen bereits im Zeitpunkt des Entstehens als Einkommen dem Steuertarif unterlag, durch Konsumverzicht zu Vermögen wurde und im Falle einer nochmaligen Besteuerung schlechter gestellt werden würde als jene versteuerten Einkommensteile, die dem Konsum zugeführt wurden, obwohl Vermögensbildung als volks-

---

1) Vgl. Schmitt, Kurt, Die Steuerprogression, Tübingen 1960, S.47.

wirtschaftlich notwendig und wünschenswert angesehen werden muss.

Jene Ausprägung einer speziellen Steuerrechtsart soll somit im Rahmen dieser Arbeit als systemgerecht angesehen werden, wenn sie am Einkommen als umfassendes Steuerobjekt anknüpft[1] und eine relative Beschneidung der Bedürfnisbefriedigung in der Tarifgestaltung beabsichtigt.

1. Geschichtliche Entwicklung der deutschen Körperschaftsteuer

Zugleich mit dem Übergang der Steuerhoheit für Steuern vom Einkommen auf das Reich wurde erstmalig ein eigenes Körperschaftsteuerrecht entwickelt.[2] Bis dahin war die Besteuerung der juristischen Personen in den jeweiligen Einkommensteuergesetzen der einzelnen Ländern geregelt. Da für die Besteuerung von natürlichen Personen auch zu diesem Zeitpunkt das "Leistungsfähigkeitsprinzip" galt, war die Begründung für die Besteuerung von nicht physischen Personen problematisch. Bei den Beratungen eines neuen Entwurfs zum Körperschaftsteuerrecht wurde deshalb im Jahre 1908 erwogen, ob sich bei Erwerbsgesellschaften der Steuersatz nicht nach dem Verhältnis Jahresertrag zu

---

1) Vgl. Schmitt, Kurt, a.a.O., S.51.
2) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Hrsg.: Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen, Bonn 1971, Abschn.IV, S.294 ff. (Zitierweise: Gutachten).

Fremdkapital richten soll.[1] Bereits zu diesem Zeitpunkt wurde hervorgehoben, "dass die Besteuerung juristischer Personen lediglich nach finanzpolitischen Erwägungen erfolgt".[2] In Abschnitt II dieser Arbeit, bei der Darstellung des Anrechnungsverfahrens, soll geprüft werden, ob allein eine solch pragmatische Betrachtungsweise die Grundlage für eine wie auch immer geartete Besteuerung von juristischen Personen darstellt.

a) Die Regelung der Besteuerung der Körperschaften innerhalb der Einkommensteuergesetze der Länder

Ein Vergleich der Steuern der Länder Bayern, Württemberg, Preussen, Sachsen und Baden in den Jahren 1880-1910 zeigt, dass das Problem der Doppelbelastung bei einer maximalen Steuerquote von 5% (in Preussen ca. 4,5%) nicht von ausschlaggebender Bedeutung war. Trotzdem findet man in den Steuergesetzen des Landes Preussen vom 24.6.1891, 19.6.1906 und 26.5.1909 den Passus, dass "von den Mitgliedern einer GmbH derjenige Teil ihrer Einkommensteuer nicht erhoben wird, welcher auf ihre Gewinnanteile an der GmbH entfällt".[3]

---

1) Vgl. Schmölders, G., Entwicklung und Wandlung der Körperschaftsteuer, in: Steuer und Wirtschaft 1948, Sp.911 (Zitierweise: Wandlungen der KSt).
2) Böttcher, Carl, Schmölders, G., Unternehmensbesteuerung, in: Handbuch der Sozialwissenschaften, Bd.10, Tübingen 1959, S.518 ff.
3) Neubrand, Arthur, Die Belastung mit direkten Staatssteuern in Preussen, Bayern, Sachsen, Württemberg und Baden, Diss. Erlangen 1915, S.31.

Auch das Einkommensteuergesetz des Landes Sachsen vom 2.7.1878 sieht vor, dass Dividenden von Geschäftsanteilen bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung bei den Anteilseignern zur Hälfte ihres Betrages bei der Steuer in Ansatz gebracht werden.[1)]

Ansätze dafür, dass bei der Besteuerung von juristischen Personen eine angemessene Verzinsung des eingezahlten Kapitals nicht der Besteuerung unterliegen soll, findet man im Einkommensteuergesetz des Landes Baden vom 27.5.1910; hier wird ausgeführt, dass 3% des eingezahlten Kapitals bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns nicht anzusetzen sind.[2)]

Im Gegensatz zur weiteren Steuerpflicht des Landes Sachsen[3)] bildet die Definition des preussischen Einkommensteuergesetzes vom 24.6.1891[4)] - Miquelsche Steuerreform - wohl die Grundlage der Steuerpflichtdefinition unseres heutigen Körperschaftsteuerrechts im Rahmen eines Ertragsteuersystems. In § 1 Nr.4 und 5 EStG zählen zu den nicht physischen Personen Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Berggewerkschaft, eingetragene Genossenschaft und Vereine, in Nr.6 wird die Gesellschaft mit beschränkter Haftung aufgeführt.

§ 15 EStG definiert die Einkünfte der nicht physischen Personen; als solche werden Überschüsse, welche als Aktienzinsen oder Dividenden unter die Mitglieder verteilt werden, betrachtet unter Hinzurechnung der zur Tilgung der Schulden oder des Grundkapitals, zur

---

1) Vgl. Neubrand, Arthur, a.a.O., S.37.
2) Vgl. Neubrand, Arthur, a.a.O., S.51.
3) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 5.
4) Vgl. Fuisting-Strutz, Das preussische Einkommensteuergesetz, Berlin 1910.

Verbesserung oder Geschäftserweiterung sowie zur Bildung von Reservefonds nötigen Beträge, unter Abzug von 3,5% des eingezahlten Aktiengesellschaftskapitals. Die 1891 gültigen Steuersätze - von o,9% bei 1o5o bis 12oo M, bis maximal 4,5% - werden ab 1.4.19o9 um 7,5% bis 4o% für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung erhöht, für alle übrigen nicht physischen Personen beträgt der Zuschlag, ebenfalls je nach dem Gewinn, zwischen 1o% und 5o%.

Bei Einführung der Körperschaftsteuer in Preussen wurde in der Begründung durch Miquel darauf hingewiesen, dass durch das Zulassen des Abzuges einer "Nominaldividendenschuld" keine Doppelbelastung auftritt.[1)]

b) Übergang der Steuerhoheit für Steuern vom Einkommen auf das Reich

Im Jahre 1913 zeichnet sich durch Einführung der Besitzsteuer vom 3.Juli 1913,[2)] zum erstenmal der Übergang der Steuerhoheit für Steuern vom Einkommen von den einzelnen Ländern auf das Reich hin ab. Nach § 1 dieses Gesetzes wird für das Reich eine Abgabe, abhängig vom Vermögenszuwachs, erhoben. Der § 25 regelt die Höhe des %-Satzes der Abgabe, dieser beläuft sich auf o,75% für einen Zuwachs unter 5o ooo M und hat eine maximale Höhe von 1,5%, bei einem Vermögenszuwachs von über 1 Million Mark.[3)]

Wie aus einer vergleichsweise geringen Bagatell-

---

1) Vgl. Schmölders, G., Wandlung der KSt, a.a.O., Sp.9o7.
2) Vgl. Neff, Führer durch die Reichssteuergesetze, München 1917.
3) Vgl. Neumark, Fritz, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 197o, S.62 (Zitierweise: Grundsätze).

steuer sehr schnell eine wirtschaftlich äusserst relevante Steuer werden kann, zeigen die beiden Gesetze vom 24.12.1915 - Gesetz über vorbereitende Massnahmen zur Besteuerung der Kriegsgewinne - und vom 21.6.1916 - Kriegssteuergesetz. In beiden Fällen werden Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Berggewerkschaft und andere Bergbau treibende Vereinigungen, Gesellschaft mit beschränkter Haftung und eingetragene Genossenschaft, die im Deutschen Reich ihren Sitz haben, verpflichtet, 50% des in einem Kriegsgeschäftsjahr erzielten Mehrgewinns in eine zu bildende Sonderrücklage einzustellen.[1)]

Dies erscheint volkswirtschaftlich vernünftig, soweit hierdurch überflüssige Liquidität eines Landes abgebaut werden kann. Wenn jedoch die Beträge der Sonderrücklage zweckgebunden zum Kauf von Schuldverschreibungen des Deutschen Reiches oder eines Bundesstaates zu verwenden sind,[2)] fehlt hier jede vernünftige konjunkturpolitische Begründung; lediglich der Einfluss des Staates wird erhöht.

§ 15 Kriegssteuergesetz vom 21.6.1916 verlegt den Beginn des Kriegsjahres auf August 1914.

§ 19 des gleichen Gesetzes ändert nunmehr die Bildung der Sonderrücklage in eine direkte Steuerabführung um. Die Abführungsquote ist vom Prozentsatz des Mehrgewinns in einem Kriegsjahr im Verhältnis zum Gewinn der letzten fünf Jahre abhängig, wobei das beste und das schlechteste Jahr ausgeschieden werden können.[3)]

---

1) Vgl. Neff, a.a.O., § 1 Besitz- und Kriegssteuergesetz vom 24.12.1915.
2) Vgl. Neff, a.a.O., § 8 Besitz- und Kriegssteuergesetz vom 24.12.1913.
3) Vgl. Neff, a.a.O., § 17 Besitz- und Kriegssteuergesetz vom 21.6.1916.

Bei einem Mehrgewinn bis zu 2% müssen 1o% des Mehrgewinns abgeführt werden. Bei einer Gewinnsteigerung von 15% sind es 3o% des Mehrgewinns. Diese Abführungsbeträge sind eine Untergrenze. § 21 Kriegssteuergesetz vom 21.6.1916 regelt die Abgabe im Verhältnis zum nominellen Mehrgewinn. Hierbei ist eine Staffelung von 2o ooo über 5oo ooo M Mehrgewinn vorgesehen, wobei der Abgabeprozentsatz 1o%-45% beträgt.

c) Entwicklung eines eigenständigen Rechts zur Besteuerung von Körperschaften

Mit Einführung des Körperschaftsteuerrechts vom 3o.3.192o wurde die Besteuerung der juristischen Personen erstmalig losgelöst vom Einkommensteuerrecht durchgeführt.[1] Zugleich mit diesem Gesetz ist das selbständige Besteuerungsrecht der Länder erloschen und an seine Stelle das auf eigener Steuerhoheit des Reiches beruhende unmittelbare Reichssteuerrecht getreten.[2]

Nach § 1 KStG vom 3o.3.192o unterliegen der Steuerpflicht

a) alle juristischen Personen,

b) alle nicht rechtsfähigen sozialen Organismen, wenn sie Bezieher von Einkünften sind und ihr Einkommen nicht unmittelbar als Einkommen eines anderen Steuersubjektes steuerbar ist.[3]

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 8, sowie Geiler, Karl, Das neue Körperschaftsteuergesetz, Mannheim-Berlin-Leipzig 1923.
2) Vgl. Evers, Robert, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz in der Fassung vom 3o.3.192o, Berlin 1928, S.29.
3) Vgl. Geiler, Karl, a.a.O., § 1 und § 2 KStG vom 3o.3.192o.

Zugleich wird der Begriff der Erwerbsgesellschaft in das Körperschaftsteuerrecht aufgenommen. Erwerbsgesellschaften im Sinne dieses Gesetzes sind: Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Kolonialgesellschaft, Bergbau treibende rechtsfähige Vereinigungen, nicht rechtsfähige Berggewerkschaften, Gesellschaft mit beschränkter Haftung und sonstige Personenvereinigungen mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb.[1)]

Der Steuersatz beträgt einheitlich 1o% des steuerbaren Einkommens, wobei Erwerbsgesellschaften daneben noch eine progressive Zuschlagssteuer auf den ausgeschütteten Gewinn zu zahlen haben. Diese Steuer beträgt zwischen 2% und 1o% gestaffelt nach dem Verhältnis Dividende zu Grundkapital.[2)] Die Zuschlagssteuer bezieht sich nur auf Ausschüttungen, soweit diese mehr als 3% des eingezahlten Grundkapitals ausmachen. Ein Vergleich mit dem Einkommensteuergesetz vom 29.3.192o zeigt, dass hier die Steuersätze erheblich über denen des Körperschaftsteuergesetzes liegen können - z.B. für erste 1oo ooo Mark 1o%, für Beträge über 1 Mio. Mark 6o%.

Zugleich wird eine neue Definition des Begriffs "steuerbares Einkommen" eingeführt. An die Stelle der bisherigen "Gewinnverwendungsdefinition" tritt nunmehr die Besteuerung des Gesamteinkommens. "Somit wird der Schanzsche Einkommensbegriff des Einkommensteuergesetzes auf die Körperschaftsteuer übertragen".[3)]

---

1) Vgl. Geiler, Karl, a.a.O., § 12 KStG vom 3o.3. 192o, sowie Evers, Robert, a.a.O., S.31.
2) Vgl. Geiler, Karl, a.a.O., § 13 KStG vom 3o.3. 192o, sowie Schmölders, G., Wandlung der KSt, a.a.O., Sp.911.
3) Evers, Robert, a.a.O., S.64.

Steuerbares Einkommen ist nunmehr der Gesamtbetrag der in Geld oder Geldeswert bestehenden Einkünfte, jedoch unter Berücksichtigung der im Einkommensteuergesetz und im Körperschaftsteuergesetz zugelassenen Befreiungen und Abzüge.[1] Somit verweist das Körperschaftsteuergesetz vom 3o.3.192o ausdrücklich auf die §§ 5-15 Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 29.3.192o. Die Körperschaftsteuer ist somit zur Einkommensteuer der Körperschaften geworden.[2]

Zur Doppelbelastung wird ausgeführt: "Die Verleihung der Rechtspersönlichkeit gewährt den Erwerbsgesellschaften so viele Rechte, dass sie die Folgen der Selbständigmachung auf einem Gebiete tragen müssen, auf dem diese für sie nachteilig ist."[3] Zugleich wird der Begriff der Schachtelbeteiligung in das Körperschaftsteuerrecht aufgenommen, wobei eine Beteiligung von mindestens 1/5 am Grund- oder Stammkapital seit Beginn des letzten verflossenen Geschäftsjahres genügt.[4]

Im Jahre 1922 - KStG vom 8.4.1922 - wird der Körperschaftsteuersatz für Erwerbsgesellschaften auf 2o% erhöht, 15% werden auf Ausschüttungen erhoben.[5]

Auch wurde 1922 die Vermögensteuer auf juristische Personen eingeführt. Erstmalig im Einkommensteuergesetz von Preussen - 1893 - wurde das sogenannte "fundierte Vermögen" von natürlichen Personen besteuert.[6] Der Betrag des Grund- oder Stammkapitals der

---

1) Vgl. Geiler, Karl, a.a.O., S.VI.
2) Vgl. Evers, Robert, a.a.O., S.51.
3) Evers, Robert, a.a.O., S.7o.
4) Vgl. § 3 Abs.1 Nr.1o KStG vom 8.4.1922.
5) Vgl. § 11 KStG vom 8.4.192o, sowie Geiler, Karl, a.a.O.
6) Vgl. Schmölders, G., Wandlung der KSt, a.a.O., Sp.913.

juristischen Person war bis 1924 von der Vermögensteuer ausgenommen. Ab 1925 hat die Gesellschaft die volle Vermögensteuer zu bezahlen, beim Gesellschafter ist jedoch nur der halbe Steuerkurswert anzusetzen. Ab 1934 besteht auch in der Vermögensteuer eine volle Doppelbelastung.[1)]

Es darf noch darauf hingewiesen werden, dass im Rahmen dieser Arbeit nur ein kurzer geschichtlicher Abriss der Entwicklung des Körperschaftsteuerrechts gegeben werden soll, der in keiner Weise Anspruch auf Vollständigkeit erhebt oder alle Details berücksichtigen kann. Ebenso sei darauf hingewiesen, dass die Gesamtsteuerbelastung nicht nur durch die Veränderung des Steuertarifes beeinflusst wird, sondern auch durch die Steuerbemessungsgrundlage, beispielsweise durch Einengung der abzugsfähigen Betriebsausgaben oder durch weitergehende Aktivierungs- und Bewertungsvorschriften. Am Ende dieser Entwicklung steht für Deutschland ein Gewinnbegriff, der eine vorsichtige Bewertung, die Erfassung aller realisierten Gewinne und die Berücksichtigung aller nicht realisierten Verluste beinhaltet.[2)] Dies bedeutet zugleich das Entstehen eines steuerlichen Gewinnbegriffes, der von der kaufmännischen Gewinndefinition unabhängig ist (sogenannte kurzlebige Wirtschaftsgüter, Sonder-AfA, ...).

In diesem Zusammenhang sei ein Ausspruch von G. Schmölders zitiert,[3)] wonach die Körperschaftsteuer

---

1) Vgl. Schmölders, G., Wandlung der KSt, a.a.O., Sp.913.
2) Vgl. Schmölders, G., Wandlung der KSt, a.a.O., Sp.914; vgl. auch § 13 KStG 1925; § 13 KStG, 30.3.1920; § 11 Abs.5 EStG, 29.3.1920.
3) Vgl. Schmölders, G., Wandlung der KSt, a.a.O., Sp.920.

durch konsumtive Verwendung der Steuermittel Kapital in Verbraucherkraft verwandelt und es somit dem Investitionsprozess entzieht. Die Körperschaftsteuer ist "ein Schulbeispiel einer Kapitalvernichtungssteuer".

Zum einen wird hier vorausgesetzt, dass die Finanzmittel über den "Umweg" Steuer dem konsumtiven Bereich zugeführt werden, und zum anderen, dass die Steuer weder auf Verbraucher - shifted forward - noch auf Arbeitnehmer in Form von Lohnminderungen - shifted back - überwälzt werden kann.[1)]

Im gleichen Artikel wird ebenfalls darauf hingewiesen, dass eine unverhältnismässig hohe Körperschaftsteuer zu wirtschaftlich nicht gebotenen Angliederungen führt (Schachtelbeteiligung) oder zu einer "Betriebs- und Personalpolitik, die mehr von Steuerersparnis und Steuervermeidung als von rationalen betriebswirtschaftlichen Überlegungen getragen wird". Diese Aussage hat heute wohl noch die gleiche Gültigkeit wie damals.[2)]

Das Körperschaftsteuergesetz vom 1o.8.1925 brachte eine Beseitigung der Zuschlagssteuer für Gewinnausschüttungen der Erwerbsgesellschaften, der allgemeine Steuertarif beträgt weiterhin 2o% des steuerbaren Einkommens, wobei bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, den Erwerbs- sowie Wirtschaftsgenossenschaf-

---

1) Vgl. zur Überwälzungslehre allgemein Reckten-wald, H.C., Steuerüberwälzungslehre, Berlin 1966, sowie Mennel, Annemarie, Steuerlast und Unternehmungspolitik, Stuttgart 1971, Festschrift für Otto Barth, S.131, Hrsg.: Karl Oettle (Zitierweise: Festschrift).

2) Hintner, Otto, Zur Besteuerung der Unternehmung, Festschrift für Peter Scherpf, Berlin 1968, S.287 und S.191.

ten unter 5o ooo M Stammkapital bzw. Summe der Einlagen oder des Vermögens ein Staffeltarif eingeführt wurde, der in der untersten Stufe 1o% betrug.[1)]

Zum Vergleich sei erwähnt, dass der Einkommensteuersatz in der Spitze 4o% betrug.[2)] Darüber hinaus kannte das Einkommensteuergesetz eine Milderung der Doppelbelastung für niedrige Einkommen.[3)]

Das Körperschaftsteuergesetz vom 16.1o.1934 leitete eine fast jährliche Erhöhung des Steuersatzes ein, wobei die Begründung hierzu darlegt, dass eine Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne wiederum ausdrücklich beabsichtigt ist.[4)] Nachfolgende Übersicht möge dies verdeutlichen.[5)]

Übersicht

	1934/35	1936	1937	1938	1939	194o/42
Allgem. Steuersatz, § 19 Abs.1 KStG	2o%	25%	3o%	35%	4o%	4o%
Erm. Steuersatz, § 19 Abs.2 KStG[6)]	1o%	12,5%	15%	17,5%	2o%	2o%

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 17, und Bühler, Ottmar, Die gesamten Reichssteuergesetze, Mannheim-Berlin-Leipzig 1926, § 2o Abs.1 KStG.
2) Vgl. § 53 EStG vom 1o.1o.1925.
3) Vgl. Wortlaut des § 57 EStG: "Ist das Gesamteinkommen unter 2o.ooo,- RM, so ermässigt sich die ESt um 1o% der Gewinne, jedoch um höchstens 1o% von 5ooo,- RM."
4) Vgl. Reinhardt, Fritz, Steuergesetze, a.a.O., S.173.
5) Vgl. Mirre, Ludwig und Dreutter, Hans, Handkommentar der Reichssteuergesetze, Bd.III: Das Körperschaftsteuergesetz von 1934 und ergänzende Vorschriften von 1934, 1938, 1939, München-Berlin 1939, S.628.
6) Mirre-Dreutter, a.a.O., § 19 Abs.2 KStG. Zu ermässig-

1941 wurde der Körperschaftsteuertarif durch Einführung des Kriegszuschlages progressiv gestaltet, wodurch die Gesamtbelastung - je nach zu versteuerndem Gewinn - 3o% bis 55% betrug.[1)]

Zum Vergleich: Der Einkommensteuersatz des Jahres 1938 beträgt bei zu versteuerndem Einkommen über 135 ooo RM bei als ledig zu behandelnden Personen 5o%, bei allen übrigen Personen 4o%.[2)]

Ebenso wie bei der Körperschaftsteuer kann auch bei der Einkommensteuer eine Besteuerung nach dem Verbrauch angewendet werden, im Rahmen des Einkommensteuergesetzes dann, wenn der Verbrauch lo ooo RM übersteigt und um mindestens die Hälfte höher ist als das Einkommen.[3)] Wird die Besteuerung nach dem Verbrauch vorgenommen, so beträgt sie nur die Hälfte der Steuer, die sich aus der Tabelle ergeben würde (vgl. § 48 Abs.4 EStG vom 1.2.1938).

Die Einführung der Mindestbesteuerung im Einkommensteuergesetz stellt einen klaren Gegensatz zum bisher angewendeten Leistungsprinzip bei der Besteuerung von Einkünften dar.

Auch im Hinblick auf die bisherige Begründung der Besteuerung des Körperschaftsteuergewinns auf der Grundlage der Besteuerung nach dem Einkommen lässt die

---

tem Steuersatz werden besteuert:
1. Kreditanstalten des öffentlichen Rechts für Einkommen aus dem langfristigen Kommunal-, Real- und Meliorationskreditgeschäft.
2. Reine Hypothekenbanken,
bei gemischten Hypothekenbanken gilt die Ermässigung für Einkünfte aus dem langfristigen Hypothekengeschäft.
3. Schiffspfandbriefbanken.

1) Vgl. Schmölders, G., Wandlung der KSt, a.a.O., Sp.912.
2) Vgl. Biedermann, Günther, Einkommensteuergesetz vom 6.2.1938, Berlin 1938.
3) Vgl. Biedermann, Günther, a.a.O., § 48 EStG, 1938.

Mindestbesteuerung einen Widerspruch erscheinen. § 17 KStG vom 16.1o.1934 sei deshalb vollständig aufgeführt:

§ 17 Abs.1 Als Mindesteinkommen werden der Besteuerung zugrunde gelegt:

1. Die Ausschüttungen (auch verdeckte Gewinnausschüttungen), soweit sie mehr als 4 v.H. des eingezahlten Grund- oder Stammkapitals oder, wenn ein solches nicht vorhanden ist, des bei der letzten Veranlagung zur Vermögensteuer festgestellten Vermögens betragen, ohne Rücksicht darauf, aus welchen Mitteln die Ausschüttungen stammen.

2. Die Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrates, Verwaltungsrates, Grubenvorstandes oder anderer mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt werden.

3. Die Vergütung jeder Art, die an Mitglieder des Vorstandes oder an andere Angestellte in leitender Stellung für ihre Tätigkeit gewährt werden, soweit die Vergütung ausser Verhältnis zu ihrer Arbeitsleistung steht.

Abs.2 Die Mindestbesteuerung ist nur dann vorzunehmen, wenn der Gesamtbetrag der Mindesteinkommen höher ist als das nach § 6 ermittelte Einkommen.

Eine sehr weitgehende Auslegungsmöglichkeit der Steuergesetze hat sich die damalige Regierung mit Verabschiedung des Steueranpassungsgesetzes vorbehalten.[1)]

---

1) Vgl. Reinhardt, Fritz, Die neuen Steuergesetze,

§ 1 sieht vor: "Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen." Absatz 3 des gleichen Gesetzes: "Gleiches gilt bei der Beurteilung von Tatbeständen."

Etwa im gleichen Zeitraum wurden zwei weitere Gesetze verabschiedet, die der Ankurbelung der Volkswirtschaft im Rahmen steuerrechtlicher Sondervorschriften dienen sollten, am 1.6.1933 das "Gesetz zur Einführung über die Steuerfreiheit für Ersatzbeschaffung" und am 15.7.1933 das "Gesetz über Steuererleichterungen". Hierin wird geregelt, dass sich die Steuerschuld um 10% der Aufwendungen für Instandsetzung und Ergänzung an Gebäudeteilen - vorgenommen durch gewerbliche Betriebe - ermässigt,[1] und zwar für Steuerabschnitte vom 30.3.1933 bis 1.1.1935.

Durch Gesetz Nr.12 des Alliierten Kontrollrates vom 11.2.1946[2] wurden die Körperschaftsteuertarife und die Einkommentarife weiter heraufgesetzt. Zweck dieser Massnahme war die Bekämpfung der Inflationsgefahr durch Kaufkraftabschöpfung.[3]

Nach Artikel 4 des Gesetzes Nr.12 betrug die Körperschaftsteuer nunmehr bis 50 000 RM 35%, von 50 000 RM bis 100 000 RM 45%, von 100 000 bis 500 000 RM 60%, bei über 500 000 RM 65%.[4] Die Hälfte dieser Sätze galt für öffentliche Banken und Hypothekenbanken.

Berlin 1934, S.21 (Zitierweise: Steuergesetze).

1) Vgl. Reinhardt, Fritz, Steuergesetze, a.a.O., S.5, S.7.

2) Vgl. Alliierte Kontrollbehörde, Die Steuergesetze des Kontrollrates, Stuttgart 1946, sowie Böhlers, Hans, Die neuen Steuergesetze, Nürnberg 1946.

3) Vgl. Lueb, Theo, Einkommenbesteuerung 1946 und Unternehmensform, in: Steuer und Wirtschaft 1947, Sp.118.

4) Vgl. Alliierte Kontrollbehörde, a.a.O., Art.IV.

Im Vergleich zur Körperschaftsteuer war die Einkommenspitzenbelastung noch wesentlich höher, bei Einkommen von z.B. 6o ooo RM 79,2%, bei Einkommen über 189 74o,- RM über 9o%.[1] Nach Artikel 6 des gleichen Gesetzes durfte die maximale Steuerlast aller Steuern insgesamt jedoch nicht mehr als 9o% betragen.

Die Definition der Mindestbesteuerung wurde aufrechterhalten.[2]

Artikel 1 des Gesetzes Nr.12 legte darüber hinaus fest, dass Grundsätze, die vorschreiben, dass Steuergesetze im nationalsozialistischen Geist auszulegen sind, hierdurch aufgehoben werden.[3]

An dieser Stelle sei auch erwähnt, dass neben der Änderung des Steuertarifes zugleich eine Fülle steuerlicher Aktivierungspflichten eingeführt wurde, wie z.B. Aktivierung der Fertigungsgemeinkosten, der immateriellen Werte, der Überbestände an kurzlebigen Gütern und der Forderungen gegen das Reich aus Kriegsschäden. Die Zulassung von Absetzungen für Abnutzungen wurde eingeschränkt, ebenso die Möglichkeit, Beträge in Rückstellungen und Wertberichtigungen einzustellen.[4]

Durch Gesetz Nr.64 der Militärregierung vom 2o. Juni 1948 wurde das Kontrollratsgesetz Nr.12 aufgehoben und der einheitliche Besteuerungstarif für Körperschaften auf 5o% festgesetzt.[5]

Zum gleichen Zeitpunkt wurde mit Gesetz Nr.61 der Militärregierung verfügt, dass alle Konten einer

---

1) Vgl. Lueb, Theo, a.a.O., Sp.119.
2) Vgl. Böhlers, Hans, a.a.O., S.2o.
3) Vgl. Alliierte Kontrollbehörde, a.a.O., Art.1.
4) Vgl. Lueb, Theo, a.a.O., Sp.144.
5) Vgl. Breunig, Hans v., Währungsreform und Steuern, München 1948, S.53, sowie Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 12.

Gesellschaft bei einer Abwicklungsbank zusammengefasst werden müssen. Mit Gesetz Nr.63 der Militärregierung wurde das Umrechnungsverhältnis von RM in DM auf 1o zu 1 festgesetzt.[1)]

Ein ermässigter Körperschaftsteuertarif von 25% wurde eingeführt für Kreditanstalten des öffentlichen Rechts, für deren Einkommen aus langfristigen Kommunalkrediten, aus Real- und Meliorationskrediten, für reine Hypothekenbanken und für gemischte Hypothekenbanken, hier aber nur für Gewinne aus dem langfristigen Hypothekengeschäft.[2)]

Das Schachtelprivileg für Organschaften wurde wieder im Steuergesetz verankert. Für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, die seit Beginn des Wirtschaftsjahres ununterbrochen an Grund- oder Stammkapital einer anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft unmittelbar zu mindestens 1/4 beteiligt sind, bleiben die Gewinne aus dieser Beteiligung ausser Ansatz.[3)]

Ein Verlustvortrag auf 3 Jahre - bisher 2 Jahre - wurde zugelassen. Darüber hinaus wurde die Bewertungsfreiheit für Ersatzbeschaffung eingeführt;[4)] bis 31. 12.1951 konnten für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter im Jahr der Anschaffung und Herstellung und im darauffolgenden Jahr bis zu 5o% abgesetzt werden, maximal jedoch nur 5o ooo DM.

Die Einkommensteuer wurde zwar weiter gesenkt (bei z.B. 1oo ooo DM 76%), doch stehen die Spitzentarife immer noch erheblich über dem proportionalen

---

1) Vgl. Breunig, Hans v., a.a.O., S.1o.
2) Vgl. Breunig, Hans v., a.a.O., S.53.
3) Vgl. Breunig, Hans v., a.a.O., S.54.
4) Vgl. Breunig, Hans v., a.a.O., S.34.

Satz für juristischen Personen. Am 29.4.1950 wurde die Einkommensteuer wiederum ermässigt (bei z.B. 100 000 DM 57,36%).[1] Der Spitzensatz konnte jedoch für Beträge, die 250 000 DM überschritten, immer noch 95% betragen.

Mit Gesetz vom 27.6.1951 wurde der allgemeine Steuersatz für Körperschaften zunächst auf 60% angehoben.[2]

Mit Gesetz vom 24.6.1953 schuf man den gespaltenen Körperschaftsteuertarif,[3] für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen betrug der Steuersatz somit 30%, wobei dieser ermässigte Satz für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung nur bis zu einer Gewinnausschüttung bis 8% des Stammkapitals galt. Der allgemeine Steuersatz betrug 50% und wurde auch für Anstalten, Stiftungen und nicht rechtsfähige Vereinigungen eingeführt.

Im Rahmen eines Gesetzes zur Neuordnung der Steuern vom 16.12.1954 wurde der allgemeine Körperschaftsteuersatz auf 45% gesenkt.[4] Ein ermässigter Steuersatz von 22,5% wurde angewendet für Kreditanstalten des öffentlichen Rechts, für Einkünfte aus langfristigen Kommunal-, Real-, Meliorationskreditgeschäft, für Bausparkassen, für reine Hypothekenbanken, für gemischte Hypothekenbanken - hier für Einkünfte aus dem langfristigen Hypothekengeschäft - und für Schiffspfandbriefbanken.[5]

---

1) Vgl. Steiner, Herbert, Gedanken zur Betriebssteuer, in: Steuer und Wirtschaft 1950, Sp.667.
2) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 13.
3) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 13.
4) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 14, 95.
5) Vgl. Reinhardt, Fritz, Die Steuerreform 1954, Bad Wörishofen 1955, § 19 KStG (Zitierweise: Steuerreform 1954).

§ 19 Abs.3 KStG vom 16.12.1954 sah einen Satz von 3o% auf Ausschüttungen vor, für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung war dieser Satz jedoch nur für Ausschüttungen bis zu 8% des Kapitals oder Vermögens gültig.

§ 19 Abs.4 des gleichen Gesetzes sah eine besondere Körperschaftsteuer von 15% für Gewinnausschüttungen bei Schachtelbeteiligungen und bei Beteiligungen von Bund, Ländern, Gemeinden oder Gemeindeverbänden an unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften vor.[1)]

Die Einkommensteuer wurde weiter ermässigt, der maximale Satz betrug nunmehr 55%, bei einem Einkommen von loo ooo DM betrug die Steuer 38 774 DM.

Mit dem Körperschaftsteuergesetz vom 18.7.1958 wurde die Definition der "personenbezogenen Kapitalgesellschaft" eingeführt, wobei der Steuersatz für einbehaltene Gewinne progressiv bis zu einer Gesamthöhe von 49% gestaffelt wurde.[2)] Der Steuersatz für Ausschüttungen personenbezogener Kapitalgesellschaften wurde auf 26,5% festgesetzt.

Für alle nicht personenbezogenen Kapitalgesellschaften - wobei ein Wahlrecht bestand, sich, falls man die Voraussetzungen der personenbezogenen Kapitalgesellschaften erfüllt, auch nach dem normalen Satz besteuern zu lassen - betrug der allgemeine Steuersatz 51%, jener auf ausgeschüttete Gewinne 15%.

Mit Gesetz vom 18.7.1958 hatte das Körperschaftsteuerrecht somit im wesentlichen seine heutige Gestalt angenommen.

---

1) Vgl. Reinhardt, Fritz, Steuerreform 1954, a.a.O.
2) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 14.

Die Sätze der Einkommensteuer wurden in den mittleren Progressionsstufen leicht erhöht, z.B. aus 100 000 DM Einkommen 41 815 DM Steuer; die maximale Progression der Einkommensteuer wurde auf 53% leicht gesenkt.[1] Der Spitzeneinkommensteuersatz betrug dann 1968 in Deutschland 53%, in Holland 71,5%, in England sogar 91,5%.[2]

2. Gegenwärtige Regelung der Besteuerung von juristischen Personen in Europa und in den USA

Die geschichtliche Entwicklung der Körperschaftsteuer in Deutschland hat gezeigt, wie aus einer Art "Gewerbeerlaubnissteuer" für Kapitalgesellschaften mit Sätzen unter 10% sehr schnell eine steuerrechtlich, ökonomisch und betriebswirtschaftlich äusserst relevante Steuerart werden kann.

Dies bedeutet für den internationalen Vergleich, dass eine Körperschaftsteuer in der heutigen Form für die binnenwirtschaftliche Unternehmenspolitik und als Standortfaktor bei internationalen Unternehmensverflechtungen eine nicht zu unterschätzende Rolle spielt.[3]

Im Gegensatz zu den Angleichungstendenzen des Aktienrechts innerhalb aller marktwirtschaftlich ausgerichteten Industriestaaten lassen sich heute bei der Körperschaftsteuer im Hinblick auf deren Struktur und

---

1) Vgl. Rechtarchiv der Wirtschaft, Das Einkommensteuergesetz 1958, Hannover 1958.
2) Vgl. Hintner, Otto, a.a.O., S.190.
3) Vgl. Mennel, Annemarie, a.a.O., Festschrift, S.141.

Organisationsformen Anzeichen einer "internationalen Anarchie des Körperschaftsteuerrechts" feststellen.[1] Hierfür ist nicht nur die unterschiedliche Tarifgestaltung massgebend, sondern auch die abweichenden Begriffsbestimmungen der Bemessungsgrundlage, die Sondervergünstigungen für spezielle Gesellschaften, Standorte oder Unternehmensformen und die national unterschiedlichen Nebensteuern der Kapitalgesellschaften, wie Gewerbe-, Vermögen- oder Kapitalsteuern.[2]

Um einen exakten Belastungsvergleich von Unternehmungen in den einzelnen Ländern durchführen zu können, wäre es somit unerlässlich, die Faktoren Bemessungsgrundlage, Tarifgestaltung und Steuerlastverteilung zwischen direkten und indirekten Steuern in die Betrachtung mit einzubeziehen und ihrer Gewichtung nach zu würdigen, wobei auch eine Berücksichtigung der nationalen Steuerehrlichkeitsquote von Bedeutung sein könnte.

Im Hinblick auf den Rahmen dieser Arbeit kann im statischen internationalen Vergleich die Betrachtung auf die Tarifgestaltung und gewisse Sonderformen des jeweiligen nationalen Körperschaftsteuerrechts der einzelnen Länder beschränkt werden.

Für die vergleichende Betrachtungsweise der Bemessungsgrundlage sei auf die Arbeit von Albert Rädler, erstellt im Rahmen eines Forschungsstipendiums des Europarates, Strassburg, "Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft" verwiesen.

---

1) Vgl. Mennel, Annemarie, a.a.O., Festschrift, S.12o.
2) Vgl. Mennel, Annemarie, a.a.O., Festschrift, S.141.

Rädler verweist bei der Definition der Einkünfte u.a. auf die Zulässigkeit von Betriebsausgaben, auf das Passivierungsrecht und die Aktivierungspflicht, Bewertungsmethoden und Abschreibungsregelungen, die Dividendenbesteuerung, die Gestaltung von Schachtelprivilegien und die Berücksichtigung der Organschaft sowie auf das in die jeweiligen nationalen Körperschaftsteuergesetze eingearbeitete Konzern- und Holdingrecht.

In bezug auf die Diskussion um die Notwendigkeit der Harmonisierung der Steuern im EWG-Wirtschaftsraum, wobei "Steuerharmonisierung nicht Steueruniformierung bedeuten soll",[1] möge die Tabelle im Anhang[2] einen Einblick in die gegenwärtige Tarifgestaltung jener Steuerart geben.

Gerade im Hinblick darauf, dass das Körperschaftsteuerrecht so ausgelegt werden sollte, dass es weder den Konkurrenzmechanismus zwischen den Körperschaften noch jenen zwischen Betrieben unterschiedlicher Rechtsform der gleichen Branche beeinflusst,[3] müsste es auch das Ziel der Länder der EWG sein, unabhängig von der grossen Aufgabe der Schaffung einer gemeinsamen Sy-

---

1) Neumark, Fritz, Ziele und Mittel einer Steuerangleichung im gemeinsamen Markt, Vortrag vor dem Verein Deutscher Kammgarnspinner, Frankfurt 1964, S.4.

2) Zusammengestellt aus Mennel, Annemarie, Die Steuersysteme in den EWG-Staaten, EFTA-Staaten und den USA, Berlin 1971 (Zitierweise: Steuersystem); Rädler, Albert, Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaft und die Probleme der Steueranpassung in den sechs EWG-Staaten und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Amsterdam 1960; Mennel, Annemarie, Festschrift, a.a.O.; Mennel, Annemarie, Körperschaftsteuern im internationalen Vergleich, in: Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A vom 15.5.1971.

3) Vgl. Neumark, Fritz, Grundsätze, a.a.O., S.271.

stemgrundlage,[1] die Angleichung der Körperschaftsteuerstrukturen als vordringliche Aufgabe zu behandeln.[2] Es ist durchaus möglich und in zeitlicher Hinsicht sogar wünschenswert, dass Einzelsteuerarten, unabhängig von der Veränderung des Gesamtsystems, in ihrer Struktur angeglichen werden.

a) Die Besteuerung von Körperschaften der Länder Belgien, Bundesrepublik Deutschland, Grossbritannien, Dänemark, Frankreich, Italien, Luxemburg, Niederlande, Norwegen, Österreich, Schweden, Schweiz, USA

Die in der Tabelle im Anhang auffällig hohen Beträge für Sonderrücklagen der Länder Dänemark, Norwegen und Schweden sind in ihrer nominellen Höhe bei Banken, Sparkassen oder der Nationalbank zu hinterlegen, für Dänemark 50% der Rücklage, für Norwegen 100% der Rücklage, für Schweden derjenige Satz, der

---

1) Die Schaffung einer Systemgrundlage könnte voraussetzen, dass die jeweiligen Steuerarten im Hinblick auf ihre Wirkungsweise und Flexibilität zu klassifizieren sind. Die Arbeit von Maria Dolores Hesse (dieselbe, Methoden und Möglichkeiten, die Steuern unter solchen Gesichtspunkten neu zu gliedern, die sich bei der Harmonisierung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten der EWG ergeben, Institut für internationale Wirtschaftsbeziehung, an der Universität München, 1967), worin sie eine Globalaufteilung in Steuerarten des Ursprungs- oder Bestimmungslandprinzips sowie in wenige Sondergruppen vornimmt, könnte durchaus einen Beitrag für eine schrittweise Angleichung auf wissenschaftlich orientierter Grundlage darstellen.

2) Vgl. Tempel, van den, Körperschaftsteuer und Einkommensteuer in den Europäischen Gemeinschaften, Studien der Europäischen Gemeinschaft, Brüssel 1971, Vorwort der Europäischen Gemeinschaft.

der Steuer auf die Rücklage entsprechen würde.[1] Hierdurch werden Investitionsvergünstigungen gewährt, ohne dass Gefahr besteht, dass eine Investition aus steuerlichen Überlegungen früher als betriebswirtschaftlich notwendig vorgenommen wird,und ohne den möglichen negativen Effekt, dass zwar Rücklagen für Investitionen gebildet werden, die freiwerdenden Steuermittel aber nicht dem volkswirtschaftlich wünschenswerten Zweck zugeführt werden.

Das Steueraufkommen der einzelnen Länder zeigt neben der bereits bestehenden Unterschiedlichkeit im Hinblick auf Tarifgestaltung und Rechtskonstruktion der Körperschaftsteuergesetze, dass auch im Verhältnis direkter zu indirekter Steuerlast erhebliche Unterschiede bestehen können. Mögliche Wettbewerbsverzerrungen werden deshalb nicht nur durch unterschiedliche Gestaltung der jeweiligen Steuergesetze hervorgerufen, sondern ebenso durch die Verteilung zwischen direkter und indirekter Steuer. Im Hinblick auf eine Harmonisierung des Körperschaftsteuerrechts - im Rahmen des ersten Harmonisierungsschrittes ohne Angleichung des gesamten Steuersystems - sollte man sich deshalb in erster Linie auf die Schaffung eines gemeinsamen Körperschaftsteuerrechts beschränken, die Tarifgestaltung jedoch in Abhängigkeit zur jeweilig national unterschiedlichen Aufteilungsquote in direkter und indirekter Steuerlast durchaus individuell regeln.

---

1) Vgl. Mennel, Annemarie, Steuersystem, a.a.O., S.2o9.

b) Zusammenfassung der unterschiedlichen Ausprägungsformen der nationalen Ausgestaltung der Besteuerung von Körperschaften

Aus der Vielfalt unterschiedlicher nationaler Gestaltungsmöglichkeiten des Körperschaftsteuerrechts lassen sich drei grosse Systemgruppen entwickeln.

1. Das klassische System der reinen Körperschaftsteuer. Hier ist der Steuersatz für einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne der gleiche. Dieses System gilt: für die Niederlande - mit einem Steuersatz zwischen 43% und 46%; für Grossbritannien - Steuersatz 42,5%; für die USA - Steuersatz 22% Normal tax, 26%; Sur tax ab einem Gewinn von $ 25 000 als Steuersatz der Bundesstaaten; für Luxemburg - mit einer gewinnabhängigen Staffelung von 2o% bis 45%; für die Schweiz - mit einer von der Kapitalrendite abhängigen Wehrsteuer von 2,7% bis 7,2%.

2. Das System des gespaltenen Steuersatzes. Dieses System kennt eine unterschiedliche Tarifgestaltung für einbehaltene oder ausgeschüttete Gewinne. Es wird angewendet: in der BRD 51% für thesaurierte Gewinne, 15% für ausgeschüttete Gewinne, und in Österreich 24% bis 44% für thesaurierte Gewinne zuzüglich 31% zweckgebundene Zuschläge auf den Steuersatz; für ausgeschüttete Gewinnanteile wird der halbe Steuertarif zugrunde gelegt.

3. Das System der Anrechnung der Körperschaftsteuer auf andere Steuerarten oder die Abzugsfähigkeit von Ausschüttungen vom Unternehmensgewinn. Beide Gestaltungsformen wurden gewählt, um die auftretende Dop-

pelbelastung der Dividenden zu mildern. In Belgien werden 15/7o des Dividendenbetrages als crédit d'impôt auf die Einkommensteuer des Anteileigners angerechnet. In Frankreich kann der Dividendenempfänger 5o% der Körperschaftsteuer, die auf seine Dividende entfällt, bei der Einkommensteuer anrechnen. Eine vollkommene Vermeidung der Doppelbelastung ist in keinem der bisherigen Systeme gegeben.

Während in den Ländern Frankreich und Belgien eine Milderung der Doppelbelastung im Bereich der Dividendenempfänger erreicht wird, wird die Milderung in den Ländern Norwegen und Schweden im Steuerbereich der Unternehmung herbeigeführt. In Schweden ist von der Bemessungsgrundlage, der 4o%igen Staatssteuer, der ausgeschüttete Gewinn abzugsfähig, sofern er eine Dividende auf Beträge aus Kapitalerhöhungen nach dem 3o.6.1966 darstellt und 5% der Kapitalerhöhung nicht übersteigt. Norwegen kennt die volle Anrechnung der Ausschüttungen bei der Bemessungsgrundlage der Staatssteuer, im Rahmen der Kommunalsteuer sind die Ausschüttungen beim Anteilseigner einkommensteuer- und körperschaftsteuerfrei.

Das von allen anderen Ländern vollkommen unterschiedlich gestaltete italienische gesamte Steuersystem - Schedulensystem - lässt keine eindeutige Eingliederung der "Körperschaftsteuer", Kategorie B im Rahmen der Mobiliarertragsteuer, zu. Am ähnlichsten ist dieses System dem System der klassischen Körperschaftsteuer mit einem gestaffelten Tarif, der vom nominellen Gewinn abhängig ist.

II. Darstellung unterschiedlicher Konzeptionen zur Änderung des gegenwärtigen Rechts der Besteuerung von Körperschaften in Deutschland unter besonderer Berücksichtigung der Rechts- und Tarifgestaltung eines Anrechnungsverfahrens

Um die Möglichkeit zu haben, unabhängig vom Standpunkt des jeweiligen Betrachters Vor- und Nachteile einer bestimmten Steuerart zu prüfen, ist es erforderlich, im Rahmen eines Gesamtkonzeptes, d.h. aller Steuerarten, die Voraussetzung für eine Beurteilung einzelner Steuergesetze zu schaffen. Auf die Mängel des derzeitigen Körperschaftsteuerrechts in Deutschland soll hierbei nicht weiter eingegangen werden; dies ist wohl in aller Breite und Tiefe bis heute in grossen Umfang bereits geschehen.[1)]

1. Finanzwissenschaftliche Grundlagen des Körperschaftsteuerrechts

Es soll versucht werden, die Prüfung einer Steuerrechtskonzeption einer Einzelsteuer - hier des Anrechnungsverfahrens - innerhalb eines rationalen in

---

1) Vgl. z.B. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, S.16-37; Wöhe, Günther, Körperschaftsteuerreform unter Berücksichtigung des Anrechnungsverfahrens, in: DStR 1972, Heft 1o/11 (Zitierweise: Körperschaftsteuerreform); Mersmann, Wolfgang, Der Kongress der IFA 197o zum Problem der steuerlichen Doppelbelastung der Ausschüttungen bei Kapitalgesellschaften und Anteilseigner, in: DStZ, Ausgabe A, Nr.1/2, S.2 ff.

sich geschlossenen Steuersystems vorzunehmen. Ein solches System würde beinhalten, "dass die Gesamtheit aller in einem Lande nebeneinander herrschenden Steuern in ein sinnvolles Miteinander gebracht ist".[1] Dies erlaubt aber auch Vor- und Nachteile des Konzeptes aus der Sicht eines objektiven Tatbestandes zu prüfen, unabhängig von den vom jeweiligen Betrachter aus gesehenen subjektiven Wertungen. Für die hier aufgezeigten möglichen Systeme sind zwei wesentliche Grundannahmen zu machen:

1. Die politische Willensbildung erfolgt auf demokratisch parlamentarischem Wege,
2. Die Wirtschaftsstruktur ist marktwirtschaftlich geordnet, dies bedeutet das Vorhandensein privater Unternehmungen und die volle Dispositionsfreiheit der einzelnen Wirtschaftssubjekte.[2]

Unabhängig von der Frage der Gestaltung des Gesamtsteuersystems ergibt sich im Rahmen einer normativen Betrachtungsweise der Steuer "das Problem der optimalen Gestaltung einer Einzelsteuer".[3]

Es muss selbstverständlich auch vorausgesetzt werden, dass überhaupt der Wille besteht, die einzelnen Steuern innerhalb eines rationalen Systems zu gestalten.

Im Rahmen der Rechtfertigungsversuche[4] - als

---

1) Schmölders, G., Allgemeine Steuerlehre, Tübingen 1965, S.2o9.
2) Vgl. Haller, Heinz, Die Steuern, Tübingen 1964, S.4 (Zitierweise: Steuern).
3) Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.3.
4) Vgl. Schmidt, Kurt, Die Steuerprogression, Tübingen 196o, S.98 (Zitierweise: Progression).

Grundlage für die Besteuerung - zeichnen sich in der Literatur zwei gegensätzliche Fundamentalprinzipien ab: das Äquivalenzprinzip und das Leistungsfähigkeitsprinzip.[1] Bevor diese beiden Prinzipien und ihre eventuell notwendigen Unterteilungen erörtert werden, sei der Vollständigkeit halber auch auf die Möglichkeit hingewiesen, den Tatbestand der Besteuerung mittels "Erklärungsversuchen" zu beschreiben; es handelt sich hierbei um Theorien, deren Aussage sich weder auf "ökonomische Theoreme noch auf politische Postulate gründet".[2] Inhalt solcher Versuche ist es (nach K. Schmidt unterteilt in fiskalische Theorie und politisch-soziologische Theorie), darzustellen, dass Progression, Doppelbelastung, Steuerarten und Steuerhöhe notwendig sind, um Mittel zur Deckung des wachsenden Finanzbedarfes des Staates zu erhalten (fiskalische Theorie),[3] und zwar unabhängig von dem reibungslosen Ineinandergreifen der einzelnen Steuerarten. Hierbei ist es das Ziel der politisch-soziologischen Theorie, "die experimentelle Wirklichkeit zu untersuchen".[4] Nicht die Rechtfertigung der Besteuerung und deren Systemgerechtigkeit ist also Gegenstand dieser Theorien, sondern nur die Erklärung ihres "Seins" kann als Gegenstand dieser Lehren betrachtet werden.[5]

Folgende Aufstellung soll die weitere Besprechung erleichtern.

---

1) Vgl. Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.3.
2) Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.98.
3) Vgl. Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.99-1o3.
4) Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.1o3.
5) Vgl. Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.99, vgl. auch S.1o3-111.

1. Erklärungsversuche
   a) Politisch-soziologische Theorie
   b) fiskalische Theorie
2. Rechtfertigungsversuche (Total- und/oder Partialbetrachtung)
   a) Äquivalenztheorie
      aa) kostenmässige Betrachtung
      ab) marktmässige Betrachtung
   b) Leistungsfähigkeitstheorie
   c) Opfertheorie
3. Steuerhöhe und Steuerlastverteilung
   a) Sozialpolitische Theorie
   b) Wohlfahrtstheorie
   c) Konjunkturpolitische Theorie
   d) Wachstumstheorie

Die kurze schematische Darstellung zeigt, dass es wesentlich erscheint, die Theorien der Steuersysteme von den Problemen der Steuerhöhe bzw. Steuerbelastungsquote zu trennen. Jener dritte Problemkreis ist überwiegend eine politische Entscheidung, deren Ergebnisse unabhängig von dem zugrunde liegenden System angewendet werden können.

a) Das Äquivalenzprinzip als Grundlage der Besteuerung

Hier wird von einer Tauschbeziehung ausgegangen, in der der Steuerleistung des einzelnen als Gegenleistung diejenige des öffentlichen Verbandes gegenübersteht.[1)]

Die marktmässige Betrachtungsweise würde eine individuelle Nutzenbewertung des einzelnen voraussetzen,[2)] und es ist fraglich, ob dies bei einem politisch bestimmten zwangsmässigen Steuervorgang aufrechterhalten werden kann,[3)] weil keine Abstimmung mit der privaten Bedürfnisbefriedigung - wie dies dem marktmässigen Charakter nach erforderlich wäre - erfolgen kann.

Die Besteuerung nach dem kostenmässigen Äquivalenzprinzip würde voraussetzen, dass bei Staatsleistungen die Möglichkeit besteht, den einzelnen "Tauschvorgang" in Geld bewerten zu können.

In der weiteren Unterteilung kann nunmehr versucht werden, das marktmässige wie das kostenmässige Äquivalenzprinzip als Systemgrundlage der gesamten Staatsleistungen zu betrachten, d.h. Totalbetrachtung. Da gewisse Staatsleistungen typischen Kollektivcharakter tragen (z.B. Sicherheit, diplomatischer Dienst, Stabilisierung der Konjunktur), wird bei der Kostenmethode versucht, diesen allgemeinen Nutzenempfang mit Hilfe eines Indikators aufzuschlüsseln.[4)] Neben der gleichmässigen Aufteilung auf alle Staatsbürger -

---

1) Vgl. Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.5.
2) Vgl. Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.13.
3) Vgl. Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.9.
4) Vgl. Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.18.

sie bedeutet den schärfsten Gegensatz zum Leistungsfähigkeitsprinzip - bietet sich als Indikator das Vermögen oder das Einkommen an.

In der Argumentation wird ausgeführt, dass, je höher das Vermögen ist, desto grösser ist auch das Sicherheitsbedürfnis, je höher das Einkommen ist, desto mehr ist die vom Staat gebotene Möglichkeit genutzt worden, sich ungestört zu betätigen. Wie diese Betrachtung zeigt, ist eine Begründung der kostenmässigen Totalbetrachtung des Äquivalenzsprinzips nur mit äusserstem Wohlwollen anzuerkennen.

Wird das Äquivalenzprinzip marktmässig betrachtet und soll es die Grundlage für die Finanzierung aller Staatsaufgaben darstellen, so ist diese Begründung in sich unlogisch, da eine Alternativentscheidung des einzelnen Staatsbürgers nicht möglich ist.

"Im Rahmen der qualitativen Zusammensetzung eines idealen Steuersystemes"[1] kommt der Äquivalenztheorie dort Bedeutung zu, wo Steuern in Form von Kostenbeiträgen erhoben werden (z.B. Mineralölsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, staatliche Einzelleistungen), d.h. Partialbetrachtung.

b) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Grundlage der Besteuerung

Wie oben dargestellt, erbringt der Staat Leistungen, die im allgemeinen Interesse stehen. Der Finanzierungsbeitrag des einzelnen kann nun - gewertet -

---

1) Neumark, Fritz, Grundsätze, a.a.O., S.39o, und Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.344.

als wirtschaftliches Opfer[1] aufgefasst werden, aber nicht gemessen nach den persönlichen Vorteilen, die man erlangt, oder nach den Kosten, die man verursacht,[2] oder aber - wertneutral - als persönlicher finanzieller Beitrag, gemessen an der eigenen Leistungsfähigkeit, angesehen werden.

Hierbei ist festzustellen, "dass erst auf dem Hintergrund einer gewünschten Gesellschafts- und Wirtschaftsordnung oder auch bestimmter sittlicher Werte oder religiöser Überzeugungen der Begriff der Leistungsfähigkeit seinen konkret erfassbaren Inhalt erhält".[3]

Hier wird vorausgesetzt, dass die soziale Marktwirtschaft als wünschenswerte Wirtschaftsordnung betrachtet werden kann.[4]

Der vom einzelnen zu entrichtende Steuerbeitrag kann als Beschneidung der privaten Bedürfnisbefriedigung - Konsum - und/oder Sparneigung - angesehen werden, wobei der relative Steuerbeitrag des einzelnen nun so bemessen werden soll, dass bei jedem die Bedürfnisbefriedigung in gleichem Mass eingeschränkt wird.[5] Da als wichtigste Grösse des Bedürfnisbefriedigungsumfangs das Einkommen zu betrachten ist,[6] "muss zur Erreichung der relativen Gleichmässigkeit der Belastung eine Einkommen-Nutzenkurve postuliert werden".[7]

---

1) Vgl. Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.16-27.
2) Vgl. Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.14.
3) Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.43.
4) Vgl. Seite 42 ff.
5) Vgl. Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.39.
6) Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.40; Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.51.
7) Neumark, Fritz, Grundsätze, a.a.O., S.135.

Es wird nun einerseits davon ausgegangen, dass ein gewisses Minimaleinkommen, das zur Befriedigung der dringlichsten Bedürfnisse notwendig ist, unbelastet bleiben muss,[1] wobei die Höhe dieses Minimaleinkommens ebenso eine politische Entscheidung ist wie der Spitzensteuersatz aller Einkunftsarten. Zum zweiten muss, und das bei der Höhe der Progression, berücksichtigt werden, dass der Grenznutzen zusätzlicher Einkommensteile abnimmt.[2] Das Abnehmen des Grenznutzens ist zwar richtig, wenn man von einer gewissen gleichbleibenden Bedürfnisbefriedigung ausgeht, berücksichtigt man jedoch, dass bei höherem Einkommen das Anspruchsniveau in Sprungintervallen zunimmt, so kann nicht argumentiert werden, dass der Grenznutzen ständig abnimmt. Dies dürfte nur in bestimmten Intervallen geschehen, bei dem überschreiten solcher Punkte wird der Grenznutzen wieder zunehmen, um dann weiterhin langsam abzunehmen, usw.

Zugleich besteht Klarheit darüber, dass die Einkommen-Nutzenkurve "der schwächste Punkt der Besteuerungsargumentation nach der Leistungsfähigkeit ist",[3] das Leistungsfähigkeitsprinzip aber auf weiten Strekken der Wirklichkeit gerechter wird als das Äquivalenzprinzip.[4]

Lässt sich nun eine systemkonforme Rechtfertigung der Doppelbelastung der körperschaftsteuerlichen Gewinne entwickeln? Hier muss davon ausgegangen wer-

---

1) Vgl. Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.7o; Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.135 ff.
2) Vgl. Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.72; Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.51.
3) Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.398.
4) Vgl. Neumark, Fritz, Grundsätze, a.a.O., S.122.

den, ob Körperschaften Vorteile gegenüber Unternehmen haben, die nicht in dieser Rechtsform geführt werden.[1] Folgende zwei Hauptpunkte werden von den Befürwortern der Doppelbelastung angeführt:[2]

a) Haftungsbeschränkung durch eine Körperschaft und wirtschaftliche Eigenständigkeit der Körperschaft sowie

b) höhere Kreditfähigkeit und leichte Kapitalbeschaffung.[3]

Unabhängig davon, ob man eine "Publikumsgesellschaft" oder eine "Familienaktiengesellschaft" betrachtet, kann man davon ausgehen, dass der Körperschaft grundsätzlich Leistungsfähigkeit zugeschrieben werden könnte.[4] Somit besteht die Möglichkeit, die "Bedürfnisbefriedigung" der Kapitalgesellschaft durch die Erhebung von Steuern zu beschneiden. Als Bedürfnisse einer Kapitalgesellschaft können z.B. Wachstum, Neuinvestition, breitere Kapitalbasis angesehen werden.

Wenn man nun der Publikumsgesellschaft - und ausschliesslich der Publikumsgesellschaft - eine wirtschaftliche Eigenständigkeit zuschreibt,[5] wobei Klarheit darüber besteht, dass die Literatur hierüber sehr geteilter Meinung ist, so darf doch nicht ausser acht gelassen werden, dass über den Aktienbesitz - auch den

---

1) Vgl. Haller, Heinz, Steuern,a.a.O., S.172.
2) Vgl. Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.172; Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 65-90.
3) Vgl. Gutachten, a.a.O., Tz 65.
4) Gegensätzliche Auffassung wird vertreten u.a. von Haller, Heinz, a.a.O., S.173.
5) Anderer Auffassung: Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 75.

Streubesitz - das eigentliche Eigentum im Verhältnis des Aktienkapitals zum Gesamtvermögen den Aktionären zugerechnet werden muss.

Da die Aktie ein Teileigentum darstellt, kann dem Eigentumsbegriff selbstverständlich nicht unterstellt werden, dass jeder Aktionär Einfluss auf die Geschäftspolitik nehmen kann. Es ist mit dem Begriff des Eigentums durchaus vereinbar, dass in einer solchen Gestaltungsform für die Einflussnahme eine Mehrheit vorhanden sein muss, deren Entscheidungsrecht für die Aktiengesellschaft wohl nicht bestritten werden kann. Zu dieser Darlegung steht das oben aufgestellte Leistungsfähigkeitspostulat der Körperschaft scheinbar in Widerspruch, da somit die eigentliche Leistungsfähigkeitssphäre, der wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgend, beim Aktionär zu suchen ist.

Es ist noch die Frage zu prüfen, "ob bei der Körperschaft eine zusätzliche Leistungsfähigkeit begründet ist",[1] die eine volle Doppelbelastung rechtfertigen würde. Würde man dem Argument Rechnung tragen, dass die Körperschaft in der Lage ist, sich günstigere Finanzierungsquellen zu erschliessen oder das Eigenkapital-Fremdkapital-Verhältnis besser zu gestalten, so würde sich dies automatisch in einem höheren Gewinn und damit in einer höheren Steuerbemessungsgrundlage niederschlagen.

Würde man im Hinblick auf eine zusätzliche Leistungsfähigkeit die Beschränkung des Haftungsrisikos als Argument anerkennen, so ist dem entgegenzuhalten, dass nicht die Haftung der Gesellschaft, sondern jene der Gesellschafter begrenzt wird. Selbst wenn das Bedürfnis nach Sicherheit der Gesellschafter Begründung für eine

---

1) Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.174.

Doppelbelastung sein sollte, so könnte hierdurch nur der gesamte Gewinn erhöht belastet werden, doch wäre es keinenfalls möglich, "dass der Doppelbelastungseffekt abhängig ist von der Entscheidung der Unternehmensführung, welche Quote ausgeschüttet werden soll".[1)]

Wenn wir nun im Rahmen eines rationalen Steuersystems das Leistungsfähigkeitsprinzip mit dem Postulat der Einkommen-Nutzenkurve anerkennen, scheint es vernünftig, die Gewinne der Körperschaft letztlich dem privaten Haushaltseinkommen zuzurechnen, und zwar stets für die Gewinne, die den Einflussbereich der Gesellschaft verlassen.[2)] Wenn nun weiter angenommen wird, dass unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine grosse Publikumsgesellschaft in jedem Fall eine eigene Leistungsfähigkeit besitzt - auch diese wirkt sich letztlich in der Sphäre der Aktionäre aus -, so müsste für die einbehaltenen Gewinne - solange diese nicht weiter den Aktionären zugeführt werden und somit nicht in den Anwendungsbereich der eigentlichen individuellen persönlichen steuerlichen Leistungsfähigkeit kommen -[3)] eine eigene Gewinn-Nutzenkurve postuliert werden. Da dies in der Praxis wohl genauso wenig möglich ist, wie es aller Voraussicht nach technisch undurchführbar ist, den Gesamtgewinn ausschliesslich bei den Anteilseignern zu belasten, muss versucht werden, gerade für die nicht ausgeschütteten Gewinnanteile eine "zweitbeste" Lösung zu akzeptieren, die jedoch in keiner Weise in Gegensatz zu dem zugrunde liegenden System stehen darf.

---

1) Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.339.
2) Vgl. Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.338.
3) Vgl. Neumark, Fritz, Grundsätze, a.a.O., S.134.

Der endgültigen und ausschliesslichen Besteuerung aller Einkünfte beim Aktionär und der steuerlichen Erfassung gemäss der persönlichen Leistungsfähigkeit steht es nicht entgegen, diese Einkünfte, solange sie noch in den Einflusskreis der Gesellschaft gehören - über das Entscheidungsrecht der Aktionäre beeinflusst -, im Vorgriff auf die Endbesteuerung "pauschal" zu belasten.

Es scheint ausser Frage zu stehen, dass hierdurch die "Bedürfnisbefriedigung" der Gesellschaft eingeengt wird und zugleich ein Systembruch durch Einführung des steuerlichen Leistungsfähigkeitsbegriffs der Unternehmung - der wirtschaftlich besteht - nicht anzunehmen ist. Hierbei besteht die Möglichkeit, die Belastbarkeitsgrenze der Einkünfte im Hinblick auf die Sphäre der Unternehmung zu prüfen. Eine Einschränkung muss jedoch insoweit getroffen werden, als die Erfüllung des Postulates der Belastung nach der Einkommen-Nutzenkurve im Rahmen einer Pauschalbesteuerung nicht gegeben sein kann. Dies wird entweder durch eine Endbesteuerung beim Anteilseigner unter Entlastung der Pauschalsteuer erreicht - die Erfassung beim Aktionär kann durchaus in einem wesentlich späteren Zeitraum erfolgen - oder durch eine sofortige steuerliche Erfassung aller Einkünfte beim Anteilseigner, unabhängig davon, ob die Beträge den Einflussbereich der Unternehmung bereits verlassen haben oder nicht.

Im Rahmen des Gesamtsystems sei ergänzend erwähnt, dass die Erhebung besonderer Verbrauchsteuern neben der allgemeinen indirekten Besteuerung - diese kommt als gleichmässige Belastung aller Güter ohne Vorhandensein einer Geldillusion einer proportionalen

Einkommensteuer gleich[1] - bei Haller durch eine gesundheitspolitische Zielsetzung gerechtfertigt wird.[2]

Wie an früherer Stelle bereits ausgeführt, ist es mit dem Gesamtsystem durchaus vereinbar, dass Sonderleistungen des Staates gemäss dem Äquivalenzprinzip in Geld bewertet werden.

c) Gesichtspunkte der Tarifgestaltung

Unabhängig von den zugrunde liegenden ökonomischen Theorien sind die Höhe der jeweiligen Einzelsteuer sowie die Gesamtbelastung Ergebnis eines politisch-sozialen Entscheidungsprozesses, ohne den wohl auch jedes Modell seinen Sinn verlieren würde.[3] Ebenso wie die Tarifgestaltung nur politisch bestimmt werden kann, "da es keine Möglichkeit gibt, das Ausmass der mit einer bestimmten Einkommenshöhe verbundenen Bedürfnisbefriedigung objektiv zu ermitteln",[4] ist der durch Steuermittel zu deckende Finanzbedarf zum einen vom Gesamtbedarf abhängig, auch aus dem gewünschten Staatseinfluss auf den Wirtschaftsablauf resultierend, zum anderen ist er von dem als richtig angesehenen Verschuldungsgrad abhängig.

Unabhängig vom gesamten Finanzbedarf der öffentlichen Hand kann nun in beide Theorien - Äquivalenzprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip - ein sozialpolitisches Element eingebaut werden (Sozialpolitische Theorie).[5] Diese Nebenziele der Theorien werden im

---

1) Vgl. Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.33o.
2) Vgl. Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.343.
3) Vgl. Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.1o.
4) Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.332.
5) Vgl. Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.61.

Äquivalenzprinzip dadurch erreicht, dass die Leistungen an einkommenschwache Schichten zu nicht kostendeckenden Sätzen abgegeben werden und an einkommenstarke Schichten zu Sätzen, die über den kostendekkenden Beträgen liegen. Im Rahmen des Leistungsfähigkeitsprinzips wird versucht, dieses Nebenziel durch Einführung der Progression zu erreichen.[1)]

So wünschenswert eine Umverteilung im Rahmen des abnehmenden Grenznutzens der Einkommensteile auch ist, muss die Grenze der Progression doch dort liegen, wo die Leistungsbereitschaft des einzelnen eingeengt werden würde. Auch die Aussage von Kurt Schmidt sollte nicht von vornherein als "kapitalistisch" abgetan werden, wenn hier ausgeführt wird: "Rein privater Reichtum ist von allen bekannten Formen sozialer Macht die unvollkommenste und daher harmloseste Erscheinungsform der Macht."[2)]

Von dem Nebenziel der wünschenswerten Umverteilung ist das "Einkommensausgleichprinzip" streng zu trennen. Hierin wird ausgeführt, dass es erst dann Zweck hat, das Leistungsfähigkeitsprinzip - Minderung der Bedürfnisse - anzuwenden, wenn die Einkommen in einem "gesunden Verhältnis" zueinander stehen.[3)] Diese "Wohlfahrtstheorie"[4)] gründet auf der Behauptung, dass der Nutzenverlust der Bezieher grosser Einkommen geringer sei als der dadurch bewirkte Nutzengewinn bei den Empfängern kleinerer Einkommen und dass hierdurch die "allgemeine" Wohlfahrt zunehme. Selbst unter der

---

1) Vgl. Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.77.
2) Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.68.
3) Haller, Heinz, Steuern, a.a.O., S.91 f.
4) Vgl. Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.29 ff.

wohl nicht haltbaren Voraussetzung, dass die Nutzenkurven aller Einkommensbezieher ähnlich verlaufen, ist das politische Postulat der Einkommensuniformierung der Anfang vom Ende einer leistungsfähigen Wirtschaft. Darüber hinaus würde diese Theorie unserer Grundannahme widersprechen, die relative Beschneidung der Bedürfnisbefriedigung durch die Steuerlast gleichzuhalten.

Unabhängig von Steuerstruktur und Steuerniveauänderungen erhöht sich das Steueraufkommen unter der Voraussetzung einer progressiven Tarifgestaltung, der Abhängigkeit des Steueraufkommens vom Volkseinkommen und des Steuersatzes in Prozenten der Bemessungsgrundlage stärker als das Volkseinkommen und umgekehrt - passive Flexibilität.[1)]

Zur Steuerung der Konjunktur besteht die Möglichkeit, durch staatliche antizyklische Ausgabenpolitik, unterstützt durch unterschiedliche Schuldenaufnahme- und Schuldentilgungspolitik - rein monetäre Deckungspolitik -, dämpfend auf die Schwankungen einzuwirken, wobei zugleich das Gesamtsteueraufkommen und die Steuerlastverteilungsquote variiert werden können - aktive Flexibilität. Durch ein solches Eingreifen kann - gewollt - der Gleichheitsgrundsatz des zugrunde liegenden Systems gestört werden. Es ist jedoch darauf zu achten, dass der "Systemverstoss" im Rahmen der Möglichkeiten der konjunkturpolitischen Theorie[2)] nur vorübergehender Natur ist.

Die Problematik solcher konjunkturpolitischer

---

1) Vgl. Neumark, Fritz, Grundsätze, a.a.O., S.3o8; Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.76 f.
2) Vgl. Schmidt, Kurt, Progression, a.a.O., S.75 ff.

politik im ganzen wie im einzelnen so zu gestalten, dass sie einerseits keine wachstumshemmenden Wirkungen ausübt und andererseits in dem Falle, dass die langfristige Wachstumsrate unter der als angemessen betrachteten bleibt, das Wachstum positiv zu beeinflussen vermag."

2. Exkurs: Die soziale Marktwirtschaft als wünschenswerte Wirtschaftsordnung

Im Rahmen "eines modernen sozialen Interventionsstaates"[1] wird der Steuerpolitik und dem Staat gemäss den Grundinstitutionen der Wirtschaft die Aufgabe zugeschrieben, zum einen im Rahmen der Ordnungspolitik die rechtlich-institutionellen Rahmenbedingungen zu schaffen sowie ihre Funktionsfähigkeit zu sichern und zum anderen im Rahmen der Prozesspolitik den Wirtschaftsablauf mit marktkonformen Mitteln im Hinblick auf die wünschenswerten Ziele zu beeinflussen.[2]

Die Optimierung des Nutzens der einzelnen Wirtschaftssubjekte darf als wünschenswertes Ziel angesehen werden, wobei diese Optimierung aber dort ihre Grenze finden muss, wo die Tendenz zur Optimierung des Gesamtnutzens eines Wirtschaftsraumes beeinträchtigt werden würde.

Zu versuchen, die vielfältigen Ausprägungsmög-

---

1) Neumark, Fritz, Grundsätze, a.a.O., S.12.
2) Vgl. Pohle, Wolfgang, Das Programm der Wirtschaft, Marktwirtschaft als politische Chance, Stuttgart 1970, S.54.

lichkeiten der individuellen Nutzen jedes einzelnen Wirtschaftssubjektes im Rahmen einer zentralen Planungsorganisation zu erfassen, dürfte wohl von vorneherein zum Scheitern verurteilt sein. Diese Aussage setzt jedoch voraus, dass überhaupt der Wille besteht, vielfältige Einzelnutzenausprägungen zuzulassen und deren Optimierungsbemühungen anzuerkennen. Wird die soziale Marktwirtschaft dieser Grundannahme gerecht?

Aufgabe der Marktwirtschaft ist es,

1. die wirtschaftliche Freiheit für jedermann zu gewährleisten und das Recht auf privates Eigentum zu sichern;
2. den Wettbewerb der Wirtschaftssubjekte untereinander aufrechtzuerhalten und zu fördern, um hierdurch eine freie Preisbildung und einen freien Leistungsvergleich zu gewährleisten.

Aufgabe der sozialen Verpflichtung dieser Marktwirtschaft ist es, dort lenkend einzugreifen, wo übermächtige Gruppenbildung auf beiden Seiten den Wettbewerb zu zerstören droht und wo bei Nachlassen der Leistungskraft des einzelnen eine Unterstützung durch die Gemeinschaft erforderlich wird. Gerade diese soziale Verpflichtung der Marktwirtschaft "ist die dauernde, sich ständig wandelnde politische Aufgabe, die diese Wirtschaftsordnung stellt".[1)] Hier ist jedoch die Grenze zu beachten, an der diese Form der Wirtschaftsordnung in eine andere übergeleitet werden könnte.

---

1) Pohle, Wolfgang, a.a.O., S.55.

bewiesen hat, steht ausser Frage und beinhaltet die Verantwortung, die weitere Entwicklung unserer Gesellschaftspolitik mit marktwirtschaftlich konformen Mitteln zu lösen.

3. Konzeptionen der Besteuerung von Unternehmungen und deren Würdigung

Da der Tarif der Besteuerung von Unternehmungen in der gegenwärtigen Form nicht als systemgerecht angesehen werden kann, sind vor der Würdigung des Anrechnungsverfahrens, das im Gutachten der Steuerreformkommission 1971 als Alternative zum gegenwärtigen Körperschaftsteuersystem des gespaltenen Satzes vorgeschlagen wurde, andere mögliche Besteuerungsformen der Unternehmungen darzustellen. Aus den oben dargelegten Gründen soll in der Folge, wenn nicht anders erwähnt, Systemgerechtigkeit im Rahmen des Leistungsfähigkeitsprinzips unterstellt werden.

Die Kritik an dem gegenwärtigen Körperschaftsteuerrecht basiert einerseits auf dem Verstoss gegen das zugrunde liegende gesamte Steuersystem und andererseits auf dem Verstoss gegen die gewachsene Institution der Körperschaft im Rahmen unseres Wirtschaftssystems. Im Hinblick auf das Gesamtsteuersystem lässt

sich eine gewisse Tendenz zugunsten des Leistungsfähigkeitsprinzips feststellen. Da die wirtschaftliche Ausgestaltung einer Körperschaft in der Praxis jedoch von der Familien-GmbH bis hin zur grossen Publikumsaktiengesellschaft reichen kann, stehen hier auf der einen Seite Vertreter der These, dass der Gewinn der Körperschaft deren persönliches Einkommen ist[1] und die steuerliche Sphäre der Anteilseigner nicht berührt, und auf der anderen Seite die Vertreter jener These, die davon ausgeht, dass die Besteuerung des gesamten Unternehmensgewinns, auch soweit er nicht ausgeschüttet wird, nach den persönlichen Verhältnissen der Anteilseigner zu erfolgen hat.[2]

Die Problematik lässt sich auf die Frage reduzieren, ob bei Kapitalgesellschaften eine steuerliche Durchgriffsmöglichkeit angenommen werden kann. Das Aussensteuerreformgesetz der BRD des Jahres 1972 hat dies für Inhaber der im Ausland errichteten Basisgesellschaften durchgeführt (nähere Ausführungen hierüber in Abschnitt III dieser Arbeit).[3]

---

1) Vgl. z.B. Flume, Werner, Die Betriebssteuer als Möglichkeit der Steuerreform, in: DB 1971, S.692 (Zitierweise: Betriebssteuer); Flume, Werner, Gewinn gehört nicht dem Unternehmer, in: HB vom 3.11.1971.
2) Diese Auffassung wurde vertreten in: Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 163.
3) Vgl. Schmölders, Günther, Permanente Steuerreform, in: StuW 1971, S.44; o.V., Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmässigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen.

Aktiengesellschaft ist"[1] und somit auch keinen Einfluss auf die Geschäftspolitik hat, so kann dies nicht unwidersprochen bleiben.

Gerade das Wesensmerkmal des Bruchteileigentums ist es, dass für jede Entscheidung eine Mehrheit gefunden werden muss. Eine solche Mehrheit kann sehr wohl die Geschäftspolitik beeinflussen, wobei vom Gesetzgeber bei bestimmten Entscheidungen auch die Einflussnahme von Minderheiten - z.B. Sperrminorität - gewünscht wurde, was in diesem Zusammenhang nicht unterschätzt werden darf. Eine solche Berücksichtigung der Minderheiten kann jedoch nicht soweit gehen, dass jeder Publikumsaktionär - um die teilweise überspitzte Formulierung des Eigentumsbegriffes im Rahmen der Aktiengesellschaften zu erfüllen - Einfluss auf die Geschäftspolitik nehmen kann. Auch sollte vermieden werden, die Betrachtung der Publikumsgesellschaft davon abhängig zu machen, ob sich ein Kleinaktionär nun als Mitunternehmer fühlt oder nicht.[2] Daraus lässt sich ableiten, dass die Gesamtheit der Aktionäre oder Anteilsinhaber sehr wohl alle Funktionen ausüben kann, die man gemeinhin zur Anerkennung des Begriffes "Eigentum" voraussetzt.

Sollte man der Argumentation - die wirtschaftlich gerechtfertigt, steuerlich durchführbar, juristisch möglich ist -, dass die Gewinne der Körperschaft dem Steuerkreis der Eigentümer zuzurechnen sind, nicht Rechnung tragen können, so müsste wohl für die gesonderte Besteuerung der Körperschaften ein progressiver

---

1) Flume, Werner, Betriebssteuer, a.a.O., S.693.
2) z.B. Schredelsecker, Klaus, Kritik der Körperschaftsteuerreform, in: Finanzarchiv, Sonderdruck 1972, Band 31, Heft 1, S.32.

Tarif gemäss dem Leistungsfähigkeitsprinzip eingeführt werden. Wenn von Flume ausgeführt wird, "dass die Einführung eines progressiven Steuersatzes für die Unternehmung eine Förderung der kleineren Unternehmen darstellt"[1] - durch geringere Beschneidung der Bedürfnisbefriedigung (der Verfasser) -, so muss dem entgegengehalten werden, dass gerade dies der Grundgedanke der Besteuerung nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit ist.

a) Die Teilhabersteuer

Im Hinblick auf das Erfordernis, auch die Gewinne der Körperschaft letztlich ausschliesslich in der persönlichen Einkommensteuer der Anteilseigner zu erfassen, stellt die Teilhabersteuer[2] "die gedanklich konsequenteste Lösung dar".[3] Nach dem Vorschlag von Engels und Stützel wird auf den Gewinn der Körperschaft ein einheitlicher proportioneller Satz - voraussichtlich 53% - erhoben und von der Unternehmung abgeführt.

Unabhängig von der Entscheidung über die Verwendung des Gewinns wird dieser den Anteilseignern in vollem Umfang nach dem Verhältnis der Beteiligung zugerechnet. Dieser anteilmässige Gewinn soll nun im Rahmen der Einkommensteuererklärung aufgeführt werden und wird somit dem persönlichen Steuersatz unterworfen, wobei die von der Unternehmung bereits bezahlte

---

1) Flume, Werner, Betriebssteuer, a.a.O., S.694.
2) Vgl. Stützel, Wolfgang und Engels, Wolfram, Teilhabersteuer, in: "Zum Dialog", Nr.3, Bonn 1971.
3) Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 135.

proportionale Teilhabersteuer auf den jeweiligen Gewinnanteil von der Steuerschuld abzusetzen ist. Diese Besteuerungsform soll die derzeit gültige Körperschaftsteuer und Kapitalertragssteuer ersetzen,[1] wobei darauf hinzuweisen wäre, dass für gewisse Körperschaften, wie Genossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, nicht rechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen, gewerbliche Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts, im Hinblick auf eine Definitivsteuer gewisse Sonderregelungen[2] getroffen werden müssten.

Der vollständige steuerliche Durchgriff gewährleistet einen "Degressionseffekt zugunsten der Ärmeren" und könnte insoweit einen Beitrag zur Vermögensbildung darstellen, wenn eine halbwegs zulängliche Effektenberatung für Kleinsparer bei Banken und Sparkassen vorhanden wäre[3] und/oder die Bestrebungen im Hinblick auf Beteiligungslöhne für Arbeitnehmer aktiviert werden könnten.

Um im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer die anteiligen Gewinne erfassen zu können, bedarf es der Einführung einer neuen Rechtsfigur, des Teilhaberertrages, zusätzlich zu den Einkunftsarten des § 2 Abs.3 EStG.[4] Dieser soll sich nach dem Vorschlag der Reformer zusammensetzen aus dem vor-

---

1) Vgl. Stützel-Engels, a.a.O., S.1.
2) Vgl. Rasch, Harold, Der Stützel-Plan, in: Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen 1968, Heft 18, S.87o.
3) Vgl. Neumark, Fritz, Teilhabersteuer, keine Patentmedizin, in: Der Volkswirt 1968, Nr.3o, S.27.
4) Vgl. Stützel-Engels, a.a.O., S.7.

läufig erklärten Gewinn des Unternehmens für das Wirtschaftsjahr zuzüglich derjenigen Beträge, um die die in diesem Wirtschaftsjahr ergangenen definitiven Gewinnfeststellungen für frühere Wirtschaftsjahre über die damals vorläufig erklärten Gewinne hinausgingen, abzüglich Minderbeträge im entgegengesetzten Fall.[1)]

Für die zeitliche Zurechnung des Teilhabererertrages bieten sich zwei Möglichkeiten:[2)]

1. Das Stichtagsprinzip; hierbei wird der Gewinn jenen Gesellschaftern zugerechnet, die an einem bestimmten Stichtag (z.B. Ende des Geschäftsjahres) im Besitz der Anteile sind.

2. Das Pro-Rate-Temporis-Verfahren; hierbei werden, ähnlich dem Prinzip der Stückzinsen bei festverzinslichen Wertpapieren, dem Anteilseigner jene Teilhabererträge zugerechnet, die der individuellen Besitzdauer während des Geschäftsjahres entsprechen (wobei davon ausgegangen werden muss, dass der Jahresgewinn gleichmässig auf 360/365 Tage verteilt wird).

Insoweit wären die Probleme in der Praxis noch technisch zu regeln (z.B. Depotbuchhaltung der Banken).[3)]

"Betrachtet man jedoch die Behandlung von Mehr-

---

1) Vgl. Stützel-Engels, a.a.O., S.8.
2) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 138.
3) Vgl. Stützel-Engels, a.a.O., S.9.

und Minderergebnissen aus einer Betriebsprüfung oder anderen späteren Ergebniskorrekturen",[1] so scheint dies mit dem Erfordernis der leichten Veräusserbarkeit von Aktien nicht mehr vereinbar. Ebenso dürften grösste Schwierigkeiten bei verbundenen Unternehmen auftreten; sollte hier die Bilanz einer Tochter berichtigt werden müssen, so sind die Bilanzen aller an ihr beteiligten Unternehmungen zu ändern.

Zwar stellt die Aktie, wie ausgeführt, einen Mitunternehmeranteil dar, doch ist sie im Gegensatz zu der Beteiligung an Personenunternehmen nicht immer auf langfristigen Besitz hin ausgerichtet. Hierdurch ist es unmöglich, ohne Durchbrechung des Prinzips der Teilhabersteuer (nicht periodengerechte Zurechnung der Mehr- oder Minderergebnisse an die im Jahr der Änderung beteiligten Gesellschafter oder ausschliessliche Verrechnung der Ergebniskorrekturen im Bereich der Unternehmung[2]), eine praktikable Anwendung in der Praxis zu gewährleisten.[3]

Auch in Verbindung mit der wirtschaftlichen Notwendigkeit eines Verlustvortrags im Bereich der Unternehmung und nicht dessen Aufteilen auf die Anteilseigner - wobei die Probleme der Behandlung ausländischer Anteilseigner unberücksichtigt bleiben sollen - zeigt der Vorschlag, dass er von der theoretischen

---

1) Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 140.
2) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 141-144.
3) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 156.

Konstruktion her zwar widerspruchsfrei ist,[1] sich in der Praxis jedoch unter Aufrechterhaltung der leichten Veräusserbarkeit und damit der Inhaberaktie als Haupterscheinungsform nur schwer verwirklichen lassen würde.

b) Die Betriebssteuer

Im Gegensatz zu der im "Handbuch für Sozialwissenschaften" aufgeführten Definition der Betriebssteuer soll hier eine besondere Art der Unternehmungsbesteuerung verstanden werden und nicht die Gleichsetzung beider Begriffe.[2]

ba) Geschichtliche Entwicklung der Betriebssteuer nach dem Krieg

Der Betriebssteuerausschuss vom 1o.9.1948, unter Vorsitz von Carl Boettcher, entwickelte drei Vorschläge zur Betriebssteuer, die teilweise auf jenen Gedanken aufbauten, die Boettcher bereits im Jahre 1947 im Hinblick auf eine einheitliche Unternehmungsbesteuerung entwickelt hat, und deren Gedankengut auch in die vergleichende Betrachtung des Gutachtens der Steuerreformkommission Eingang gefunden hat.[3]

Die vom Ausschuss vorgelegten Gesetzentwürfe sollten unter dem wohl auch heute noch gültigen Leitsatz des 33.Deutschen Juristentages, Heidelberg 1924, ste-

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 145-156.
2) Vgl. Boettcher, Carl, Die Betriebssteuer, in: Handbuch der Sozialwissenschaften, Bd.2, Tübingen 1959, S.92.
3) Vgl. Bühler, Ottmar, Das Wesen einer einheitlichen Betriebssteuer, in: DB 1949, Sp.931 (Zitierweise: Betriebssteuer); Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 94.

hen, "dass die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer so zu gestalten sei, dass die Gewerbetreibenden nicht genötigt werden, der Einkommen- oder Körperschafsteuer wegen bestimmte Rechtsformen zu wählen oder von einer Rechtsform zur anderen überzugehen".[1)]

bb) Ziele und Ausgestaltungsformen der Betriebssteuer

Weitere Ziele der Betriebssteuer sollten neben der gleichmässigen steuerlichen Belastung aller Unternehmen die Verstärkung des Investitionsanreizes, die Förderung der Unternehmerinitiative und die Unterbindung von Überwälzungsvorgängen sein,[2)] wobei gerade der letzte Punkt durch die Objektivierungstendenz der Steuer problematisch erscheinen müsste.[3)]

Neben dem Gesichtspunkt, dass grundsätzlich alle gewerblichen Betriebe ohne Rücksicht auf ihre Grösse und Rechtsform der Betriebssteuer unterliegen sollen, bildet gerade der Gesichtspunkt der Objektivierung der Steuer - Trennung von betrieblicher und privater Einkommenssphäre auch bei Personengesellschaften - den Hauptangriffspunkt.[4)]

Gesetzentwurf 1 schlägt vor, dass für alle Betriebe - unabhängig von ihrer Rechtsform -, die Gewinn aufgrund ordnungsmässiger Buchführung ermitteln müssen oder wollen, ein proportionaler Betriebssteuer-

---

1) Gesetzentwürfe zur Betriebssteuer, in: StuW 1949, Sp.945; Steiner, Herbert, a.a.O., Sp.645.
2) Vgl. Steiner, Herbert, a.a.O., Sp.645.
3) Vgl. Bühler, Ottmar, Betriebssteuer, a.a.O.; Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 98.
4) Vgl. Boettcher, Carl, Zur Betriebssteuer, in: StuW 1951, Sp.411 und Sp.427 (Zitierweise: Zur Betriebssteuer).

satz angewendet wird. Zur persönlichen Einkommensteuer sind dann jene Beträge zu veranlagen, die ausgeschüttet werden zuzüglich der auf die Ausschüttung entfallenden Betriebssteuer.[1)]

Gesetzentwurf 2 sah vor, dass die Einkünfte jeder Einkunftsart einer selbständigen Einzelsteuer unterliegen (Schedulensteuer). Jeder Schedulensatz sollte proportional, jedoch verschieden hoch gestaltet sein. Dies bedeutet, dass die Betriebssteuer eine Teileinkommensteuer darstellen sollte, der andere Teile zur Seite gestellt werden. Darüber hinaus sollten alle natürlichen Personen einer zusätzlichen Gesamteinkommensteuer - mit progressivem Staffeltarif - unterliegen, zu der jedoch nur Ausschüttungen bzw. Entnahmen angesetzt werden sollten, die Folge wäre somit eine absolute Doppelbelastung.[2)]

Die Schedule "B" - Betriebssteuer - sollte alle Betriebe ohne Rücksicht auf Rechtsform und Buchführungspflicht erfassen, also die Ausdehnung der Gewinnermittlungsvorschriften auch für Kleinbetriebe beinhalten.

Gesetzentwurf 3 sah eine Trennung zwischen betrieblicher und privater Sphäre vor, derart, dass alle Betriebe der Betriebssteuer unterworfen werden; zusätzlich sollten die Beträge der Ausschüttung ohne Anrechnungsmöglichkeiten der persönlichen Einkommensteuer unterliegen.[3)] Es war vorgesehen, dass der Betriebs-

---

1) Vgl. Gesetzentwürfe zur Betriebssteuer, a.a.O., Sp.lol1.
2) Vgl. Gesetzentwürfe zur Betriebssteuer, a.a.O., Sp.lol2; Bühler, Ottmar, Betriebssteuer, a.a.O.
3) Vgl. Gesetzentwürfe zur Betriebssteuer, a.a.O., Sp.lol3.

inhaber oder der geschäftsführende Gesellschafter Bezüge in angemessener Höhe entnehmen konnte, die dann als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Dieser Betrag sollte den Satz nicht übersteigen, den der Inhaber oder Mitinhaber einem Dritten gewähren würde; eine prozentuelle oder nominelle Höhe wurde nicht festgesetzt.

Die starke Form der Doppelbelastung sollte weiter dadurch gemildert werden, dass ein Inhaber oder Mitinhaber einer Gesellschaft Entnahmen und/oder Ausschüttungen bis lo ooo DM von der Einkommensteuer dann freistellen kann, wenn er ausser betriebspflichtigen keine anderen Einkünfte hat oder wenn ihm nach Ausgleich mit Verlusten anderer Einkunftsarten keine anderen Einkünfte verbleiben.

Es ist festzustellen, dass keiner der Entwürfe einen Vorschlag zur Höhe des Steuersatzes enthielt.

Als "Betrieb" im Sinne des Betriebssteuergesetzes sollten verstanden werden:

1. alle Gewerbebetriebe,
2. alle Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts,
3. alle wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, die, ohne ein Gewerbe zu betreiben, über den Rahmen einer reinen Vermögensverwaltung hinausgehen.[1)]

---

1) Vgl. Schulte, Horst, Der Vorschlag einer Betriebssteuer und das geltende deutsche Steuersystem, in: Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, Köln 1967, S.39.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass der Betriebssteuerausschuss auch Empfehlungen zur Reform der Gewinnermittlung abgegeben hat.[1)]

Zusammenfassende Darstellung der Entwürfe;

Nachdem der Entwurf 2 im Jahre 1951 von Boettcher aus der Diskussion zurückgezogen wurde[2)] und die Verwirklichung dieses Vorschlages wohl auch eine "Aushöhlung des Einkommensbegriffs und damit einen Rückschritt in der Rechtsentwicklung bedeutet hätte",[3)] sollen nun Entwurf 1 und 3 im Hinblick auf deren Systemgerechtigkeit kurz geprüft werden.

Da Wesensmerkmal von Entwurf 3 die Trennung von Unternehmung und Unternehmer ist - durchbrochen von dem Recht auf angemessene Entnahmen - sowie die ungemilderte Form der Doppelbelastung darstellt, deren Systemgerechtigkeit verneint werden musste, kann wohl auch diese Form der Besteuerung nicht als Verbesserung gegenüber dem gegenwärtigen System angesehen werden.

Entwurf 1 zeigt in seiner Wirkung Grundsätze des von der Reformkommission vorgeschlagenen Anrechnungsverfahrens, doch mit dem Unterschied, dass die Steuer - Betriebssteuer - auf alle Betriebe ohne Rücksicht auf deren Rechtsform ausgedehnt werden soll.

---

1) Vgl. Gesetzentwürfe zur Betriebssteuer, a.a.O., Sp.1o19 ff.
2) Vgl. Boettcher, Carl, Zur Betriebssteuer, a.a.O., Sp.41o.
3) Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 98.

bc) Würdigung einer Betriebssteuer

Wenn man die Rechtsformneutralität der Steuer als wünschenswerte Voraussetzung ansieht, so ist sie zweifellos durch die Einbeziehung aller Gewerbebetriebe in den Steuergegenstand zu verwirklichen. Die Notwendigkeit, dass Steuergegenstand und bürgerliche Rechtsform übereinstimmen, wurde bereits an früherer Stelle dargestellt.

Aus diesem Grunde erscheint es bedenklich, eine Rechtsformneutralität der Steuer durch Einführung einer objektivierten Betriebssteuer unter Erfassung aller Gewerbebetriebe (nach oben aufgeführter Definition) und somit die Durchbrechung der vom bürgerlichen Recht gewünschten Einheit von Gesellschafter und Personengesellschaft - resultierend aus der unbeschränkten Haftung - erreichen zu wollen.

Auch die rechtliche Mitunternehmereigenschaft von Anteilsinhabern von Kapitalgesellschaften - vor allem kleiner GmbHs - würde ausser acht gelassen werden.

Darüber hinaus verstösst ein ausschliesslich proportionaler Satz gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Im Falle der Durchführung der Objektivierungsthese für Betriebe sollte die steuerliche Leistungsfähigkeit durch Einführung eines progressiven - vom Gewinn abhängigen - Tarifs uneingeschränkt Geltung haben.

Eine systemgerechte Besteuerungsform ist somit möglicherweise am anderen Ende der Alternativskala nicht durch rechtsformunabhängige Objektivierung, sondern durch Erfassung im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer zu suchen. Die hierbei konsequenteste Lösung wäre, wie ebenfalls bereits oben darge-

stellt, die Durchführung einer Teilhabersteuer.

Da die Erfordernisse an ein Steuersystem jedoch nicht nur theoretischer, sondern auch praktischer Natur sind, musste auch dieses Verfahren für die Praxis zurückgestellt werden. Es ist zu prüfen, ob das Anrechnungsverfahren mit den notwendigen "Zugeständnissen" an die Praxis eine praktikable Lösung auch im Hinblick auf die theoretisch notwendigen Erfordernisse darstellt.

4. Vorschläge zur Körperschaftsteuerreform, ausschliesslich abgestimmt auf die Vermeidung oder Milderung der Doppelbelastung

Zusätzlich zu den beiden gegensätzlichen Konstruktionen eines neuen Körperschaftsteuerrechts werden Lösungsvorschläge angeboten, deren Ziel es ist, die Doppelbelastung vollständig zu beseitigen. Hierfür hat sich ebenfalls bereits im Jahre 1967 der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium ausgesprochen.[1] Sollte nun ein neues Körperschaftsteuerrecht ausschliesslich auf die Vermeidung der Doppelbelastung aufgebaut werden, so würden sich nachfolgende Alternativmöglichkeiten bieten. Es wäre jedoch gerade unter Berücksichtigung der Systemgerechtigkeit neuer

---

1) Vgl. Steuerkongressreport, Hrsg.: Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten, München 1971, S.36 (Zitierweise: Steuerkongressreport); Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der direkten Steuer, Bad Godesberg 1967, S.51.

Steuerrechtsformen bedenklich, die Einführung einer neuen Struktur ausschliesslich auf ein Detailproblem hin abzustellen.

a) Wegfall der Körperschaftsteuer

Diese Möglichkeit sei der Vollständigkeit halber erwähnt. Im Hinblick auf ihre eindeutigen Nachteile, den Anreiz zur Steuerunehrlichkeit und den erheblichen Vorteil für ausländische Anteilsinhaber",[1] dürfte diese Möglichkeit wohl bei jeder Diskussion um ein neues Körperschaftsteuerrecht ausscheiden.

b) Das Abzugssystem

Grundlage dieses Systems ist es, weiterhin eine Körperschaftsteuer zu erheben, deren Tarif proportional oder progressiv sein kann, die ausgeschütteten Gewinne der Gesellschaft jedoch wie Betriebsausgaben zu behandeln.[2] Im Ergebnis bedeutet dies, dass die Gewinne dem Anteilseigner ohne vorherige Steuerbelastung zufliessen und somit ausschliesslich dem persönlichen Steuersatz unterliegen. Mit Rücksicht auf die damit "verbundene Gefahr der Steuerunehrlichkeit" wäre es erforderlich, den gegenwärtigen Satz von 25% Kapitalertragsteuer zu erhöhen".[3]

Dies würde zwar im Inland auf keine grossen Schwierigkeiten stossen, würde jedoch im Verhältnis zu

---

1) Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 102.
2) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 122; Steuerkongressreport, a.a.O., S.104.
3) Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 157.

ausländischen Anteilseignern u.U. einen Verstoss gegen Artikel 1o Abs.2 Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bedeuten.[1] Hierin ist für die Steuer vom Bruttoertrag ein Höchstsatz von 15% vorgesehen, ein solcher von 5% des Bruttobetrages, wenn der Empfänger eine Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 25% des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt.[2]

Da diese Höchstgrenzen unter Zugrundelegung der Zulässigkeit der Besteuerung der Gesellschaftsgewinne als maximal vertretbarer Satz angesehen wurden,[3] liesse sich wohl in bilaterialen Gesprächen eine Änderung dieses Höchstsatzes ermöglichen.

Da sich die unterschiedliche Besteuerung von ausgeschüttetem und einbehaltenem Gewinn jedoch weder mit dem zugrunde liegenden Steuersystem noch mit dem Verhältnis Anteilseigner zu Kapitalgesellschaft vereinbaren lässt, erscheint es sinnvoll, auch das Abzugssystem, obwohl der Gesichtspunkt der Vermeidung der Doppelbelastung erfüllt ist, "als keine geeignete Grundlage für die Körperschaftsteuerreform anzusehen".[4]

---

1) Bundesministerium der Finanzen, Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und Vermögens, Bonn 1965, S.56 (Zitierweise: Musterabkommen).
2) Dies unter der Voraussetzung, dass solche Erträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen (Art.1o OECD-Abkommen) und nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Art.7 OECD-Abkommen) angesehen werden. Vor allem bei der Betrachtung der Teilhabererträge würde diese Unterscheidung von ausschlaggebender Bedeutung sein; vgl. Wöhe, Günther, Körperschaftsteuerreform, a.a.O., S.3o7 f.
3) Vgl. Bundesministerium, Musterabkommen, a.a.O., Kommentar zu Art.1o, S.129.
4) Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 158.

c) Das Meilicke Verfahren

Meilicke[1] spricht sich in seinen Vorschlägen zur Reform der Körperschaftsteuer für eine Besteuerung der Gesellschaftsgewinne mit einem einheitlichen Satz aus. Die Doppelbelastung soll durch eine 5o%ige Erfassung der ausgeschütteten Gewinne beim Anteilseigner gemildert werden. Dies zeigt eine gewisse Ähnlichkeit mit dem französischen Modell der Besteuerung von Körperschaften.[2] In Frankreich werden die Gewinne, unabhängig davon, ob sie ausgeschüttet werden oder nicht, einer proportionalen Körperschaftsteuer unterworfen. Die Doppelbelastung wird hierbei dadurch gemildert, dass der Anteilseigner die Ausschüttung zwar zu versteuern hat, hierauf jedoch eine Steuergutschrift in Höhe von 5o% der von der Gesellschaft auf die Ausschüttung bezahlten Steuer erhält. Die Steuergutschrift ist zusätzlich zur Ausschüttung in der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Der dargestellte Vorschlag von Meilicke stellt zwar eine Milderung der Doppelbelastung gegenüber dem geltenden Recht dar, könnte jedoch für die Reform des Körperschaftsteuerrechtes durch fehlende Systembegründung der vorgenommenen Betrachtungsweise wohl nicht in Frage kommen. Auch wird keine Steuervereinfachung erreicht, da alle heute erforderlichen Massnahmen zur Durchsetzung und Milderung der Doppelbelastung weiter erforderlich wären.[3]

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 129.
2) Vgl. Wöhe, Günther, Deutscher Steuerkongress, in: Deutsches Steuerrecht 1971, S.274. (Zitierweise: Steuerkongress.)
3) Vgl. Wöhe, Günther, Steuerkongress, a.a.O., S.275.

d) Das Kreile Verfahren

Kreile[1] schlägt vor, das gegenwärtige System zwar im Prinzip beizubehalten, jedoch die Steuerermässigung auf ausgeschüttete Gewinne für weitere Körperschaften (z.B. Genossenschaften) auszudehnen und die Doppelbelastung dadurch zu mildern, dass ein gewisser Teil der Dividende beim Anteilseigner steuerfrei bleibt, wodurch die Gesamtbelastung der Ausschüttung mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer nicht höher sein soll als der persönliche Einkommensteuersatz des Anteileigners, jedoch mindestens 23,4% (Körperschaftsteuer auf Ausschüttung inkl. Schattenwirkung) betragen muss. Der steuerfreie Teil der Dividende würde für Einkommensteuersätze über 23,4% nach folgender Formel ermittelt:

$$\text{steuerfreier Teil} = \frac{\text{loo x Ausschüttung x (persönlicher Steuersatz ./. 23,4)}}{\text{76,6 x persönlicher Steuersatz}}$$

Auch hierzu kann im wesentlichen das gleiche wie zum Meilicke Verfahren angeführt werden. Zwar wird versucht, die Doppelbelastung zu mildern, wobei der vorgeschlagene Weg weniger "willkürlich" erscheint als im Meilicke Verfahren. Doch auch hierbei ist keine Steuervereinfachung festzustellen, sondern unter Berücksichtigung der Formel für den steuerfreien Teil sogar eine Komplizierung. Als Voraussetzung für eine Reformgrundlage müsste aber die zugrunde liegende Be-

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 128.

trachtungsweise der Kapitalgesellschaft - die von der in dieser Arbeit vertretenen Auffassung abweichen könnte - im Rahmen des gesamten Steuersystems in die Ausgestaltung des Verfahrens zur Besteuerung der Körperschaft konsequent Eingang finden.

5. Das Anrechnungsverfahren

a) Vorgeschichte des Anrechnungsverfahrens

Im Einklang mit den Empfehlungen des Wissenschaftlichen Beirates beim Bundesministerium der Finanzen vom 11.2.1967[1] hat die Steuerreformkommission des Jahres 1971 vorgeschlagen, "die Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne zu beseitigen und die Einkommensbesteuerung der Körperschaften und ihrer Anteilseigner auf der Grundlage des Anrechnungssystems neu zu gestalten".[2] Der Empfehlung der Kommission folgte mit Kabinettsbeschluss vom 11.Juni 1971 die Veröffentlichung der Eckwerte und der Grundsätze für eine Steuerreform 1974 der Bundesregierung.

Unter Abschn. III, Körperschaftsteuer, wird hier ausgeführt:

1. Anrechnung der auf ausgeschüttete Gewinne entfallenden Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuerschuld der Anteilseigner. Keine Erstattung an steuerbefreite Anteilseigner mit Ausnahme einer Teilerstattung für einen noch zu bestimmenden Kreis gemeinnüt-

---

1) Vgl. Wissenschaftlicher Beirat, 1967, a.a.O., S.51-52.
2) Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 163.

ziger Körperschaften.

2. Einheitlicher Körperschaftsteuersatz von 56 v.H. - Ausnahme: Für eine Übergangszeit ermässigter Steuersatz für öffentliche oder unter Staatsaufsicht stehende Sparkassen sowie für Kreditgenossenschaften und Zentralkassen.

3. Beseitigung der persönlichen Steuerbefreiung in noch zu bestimmenden Fällen (vorwiegend Sonderinstitute des Kreditgewerbes).[1)]

Mit Datum vom 19.8.1971 wurde schliesslich der "Entwurf eines Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1974)" in Form eines Referentenentwurfes vorgelegt.[2)]

Die grundsätzlichen Reaktionen auf den Entwurf spannten sich in Wissenschaft und Praxis von einer Ablehnung durch die Steuerreformkommission beim Parteivorstand der SPD - eine Änderung des Systems könnte allenfalls im Zusammenhang mit einer breiteren Vermögensbildung erwogen werden[3)] - über eine abwartende Haltung des DGB[4)] und eine Kritik des DIHT an der Höhe der Eckwerte[5)] sowie eine grundsätzliche Zustimmung des BDI[6)] bis hin zu einer positiven Beurteilung

---

1) Vgl. Bundesregierung, Bulletin zur Steuerreform 1974, Nr.95, Bonn 1971, S.997.
2) Vgl. o.V., Referentenentwurf eines Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1974) (Zitierweise: Referentenentwurf).
3) Vgl. SPD Parteivorstand, Vorschläge zur Steuerreform, S.18 (unveröffentlicht).
4) Vgl. Deutscher Gewerkschaftsbund, a.a.O.
5) Vgl. Deutscher Industrie und Handelstag, DIHT-Nachrichten, Bonn 30.9.1971.
6) Vgl. Bundesverband der deutschen Industrie, Stellungnahme zur Reform der Körperschaftsteuer (unveröffentlicht).

des Instituts Finanzen und Steuern.[1)]

Die Problematik der grundsätzlichen Zustimmung oder Ablehnung zeigt sich in den verständlicherweise in grosser Fülle vorgenommenen wissenschaftlichen Veröffentlichungen. Erst eine Detailbetrachtung wird Aufschluss darüber geben, ob das vorgeschlagene Verfahren als ein auf die Praktikabilität hin ausgerichteter Kompromiss des Systems der Teilhabersteuer betrachtet werden kann.[2)]

b) Inhalt des Anrechnungsverfahrens

Wesensmerkmal des vorgeschlagenen Verfahrens ist es, das steuerpflichtige Gesamteinkommen der Gesellschaft einem von der Ausschüttungshöhe unabhängigen proportionalen Steuersatz zu unterwerfen. Beim Anteilseigner ist nun wie im geltenden Körperschaftsteuerrecht der Betrag der Ausschüttung zur Veranlagung bei der Einkommensteuer heranzuziehen. Darüber hinaus erhält der Anteilseigner nunmehr eine Steuergutschrift, wobei davon ausgegangen wird, dass auf dem zur Ausschüttung gelangenden Betrag der volle Körperschaftsteuersatz gelastet hat. Der anrechenbare Steuersatz beträgt somit im Verhältnis zur Dividende

$$\frac{100 \cdot \text{Steuersatz}}{100 \text{ ./. Steuersatz}}$$

bei dem von der Bundesregierung angenommenen Steuersatz von 56%[3)] werden als Steuergutschrift 14/11 der

---

1) Vgl. Institut Finanzen und Steuern, Zur Steuerreform, Bonn 1971, S.14.
2) Vgl. Wöhe, Günther, Deutscher Steuerkongress, in: DStR 1971, S.27o.
3) Vgl. Bundesregierung, a.a.O.; o.V., Referentenent-

Dividende angesetzt. Ausschüttungsbetrag und Steuergutschrift werden in die Bemessungsgrundlage zur persönlichen Einkommensteuer des Anteilseigners mit einbezogen.[1)]

Als Folge dieser Konstruktion unterliegt der zur Ausschüttung gelangende Gewinn der Körperschaft nunmehr ausschliesslich dem persönlichen Steuersatz des jeweiligen Anteilseigners. Liegt der Steuertarif des Anteilseigners unter jenem der Körperschaftsteuer, so wird die entstehende Differenz zurückvergütet oder mit der Gesamtsteuerschuld aus anderen Einkünften verrechnet.

Das vereinfachende Beispiel auf der folgenden Seite möge die Wirkungsweise verdeutlichen.

Unabhängig von den sich auf die Systematik des Anrechnungsverfahrens beziehenden Gesichtspunkten verfahrenstechnischer, betriebswirtschaftlicher und volkswirtschaftlicher Art, die in der Folge noch zu erörtern sind, ist die Frage zu stellen, ob das Zugeständnis an die Praxis - den Gewinn erst bei der Ausschüttung dem persönlichen Steuersatz der Anteilseigner zu unterwerfen - nicht einen Systembruch darstellt, der es notwendig macht, auch dieses Verfahren als Alternative zum gegenwärtigen Körperschaftsteuersystem abzulehnen.

Wie bei der Besprechung der Teilhabersteuer dargestellt, müssen bestimmte Vorgänge, die nachträglich die Bemessungsgrundlage zur Veranlagung zur Körper-

---

wurf; o.V., Einführung in die Vorschriften des Anrechnungsverfahrens (Zitierweise: Einführung) (unveröffentlicht).

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz lll; o.V., Referentenentwurf, und o.V., Einführung, a.a.O.

Tabelle 1

Zahlenbeispiel zum Anrechnungsverfahren

	Ausschüttung in Prozenten des Gewinns nach Steuern		
	25%	5o%	loo%
Gewinn der Gesellschaft vor KSt	loo	loo	loo
KSt (56%)	56	56	56
Gewinn der Gesellschaft nach KSt	44	44	44
Barausschüttung	11	22	44
Steuergutschrift	14	28	56
einkommensteuerpflichtiger Gewinn	25	5o	loo
ESt (angenommen 4o%)	lo	2o	4o
Steuerrückvergütung	4	8	16

schaftsteuer berühren, im Einflusskreis der Unternehmung regulierbar bleiben. Vorschläge zur Regulierung über den Steuerkreis der Anteilseigner könnten einerseits zum Verlust der freien und leichten Veräusserbarkeit von Aktien führen. Andererseits besteht die Gefahr, dass diejenigen Personen, die Einblick in das Rechnungswesen haben, auf Grund der nachträglichen Änderung der Steuerbemessungsgrundlage auf die Anteilsinhaber zukommende Zahlungen oder Vergütungen durch vorherige Kenntnis zu "ungerechtfertigten (persönlichen, d.Verf.) Vorteilen"[1] ausnutzen könnten.

Daneben ist es vor dem Hintergrund des Steu-

---

1) Wöhe, Günther, Steuerkongress, a.a.O., S.269.

ersystems notwendig, nach der Leistungsfähigkeit zu besteuern, und im Hinblick auf das Rechtsverhältnis Anteilseigner zu Gesellschaft auch wünschenswert, dass die endgültige Besteuerung der Sphäre der Einkommensteuer unterliegt. Sollten sich auch aus der Sicht der Einzelbetrachtung keine schwerwiegenden Bedenken gegen die Einführung des Anrechnungsverfahrens ergeben, so kann man feststellen, vor allem dann, wenn man den nicht unstrittigen Begriff der Totalbetrachtung einer Unternehmung mit einbezieht, dass versucht wurde, den Erfordernissen von Praxis und Theorie gerecht zu werden.

c) Einzelfragen volkswirtschaftlicher Art

ca) Gesichtspunkte der Vermögensbildung

Im Hinblick auf die Notwendigkeit, gerade im jetzigen Stadium unserer Wirtschaft die breite Vermögensbildung grösserer Teile der Bevölkerung zu fördern, und bezüglich der Einschränkung der SPD Steuerreformkommission - Änderung des Körperschaftsteuersystems nur im Zusammenhang mit Vermögensbildung - ist zu prüfen, ob die vielfach getroffenen Aussagen richtig sind, dass das Anrechnungsverfahren "einen Anreiz zur Vermögensbildung in einkommensschwachen Schichten ausübt".[1)]

Nachfolgende Tabellen 2 und 3[2)] - mit einem an-

---

1) BDI und DIHT, Reform der Körperschaftsteuer, in: Schriftenreihe "Der Betrieb", Düsseldorf 1971, S.27; Gutachten, a.a.O., Abschn.IV.
2) Die Zahlen wurden dem BDI/DIHT, a.a.O., Anlage 1a, 1b entnommen.

Tabelle 2

Geltendes Körperschaftsteuerrecht

	AG	A	B	C
Disponibler steuerpflichtiger Gewinn	2oo			
KSt auf Ausschüttung, inkl. Schattenwirkung	46,8o			
Beim Anteilseigner zu versteuernde Bardividende		153,2o	153,2o	153,2o
./. ESt		3o,64	76,6o	81,19
verfügbare Dividende nach Steuerzahlung		122,56	76,6o	72,o1

Tabelle 3

Anrechnungsverfahren (angenommener Steuersatz 53%)

	AG	A	B	C
Disponibler steuerpflichtiger Gewinn	2oo			
KSt (53% auf Gewinn)	1o6			
Bardividende beim Anteilseigner		94	94	94
Anrechenbare KSt		1o6	1o6	1o6
Verfügbarer Dividendenbetrag nach Steuerzahlung		16o	1oo	94

genommenen Steuersatz von 53% - sollen die Auswirkung des Systems des Anrechnungsverfahrens und dessen Auswirkung auf die Nettorendite des Anteileigners im Ver-

hältnis zur Nettorendite bei geltendem Körperschaftsteuerrecht darstellen. Um nicht Ungleiches miteinander vergleichen zu wollen, soll in beiden Fällen davon ausgegangen werden, dass nach jeweiligem Steuerrecht der maximale Betrag ausgeschüttet wird. Weiterhin wird angenommen, dass Gesellschafter A einen Einkommensteuersatz von 2o%, Gesellschafter B einen Einkommensteuersatz von 5o%, Gesellschafter C einen Einkommensteuersatz von 53% hat. Da die Darstellung die unterschiedliche Wirkungsweise der beiden Systeme bei unterschiedlichem Einkommensteuersatz darstellen soll, kann man die den Zahlen zugrunde liegende Einschränkung übernehmen, "dass die Berechnungen bewusst simplifiziert sind".

Bei gleichen Voraussetzungen, aber alternativer Ausschüttungspolitik der Gesellschaft ergeben sich für den Anteilseigner je nach persönlicher Steuerprogression, die in der Tabelle 4 auf der folgenden Seite nominell höheren Nettorenditen (Rendite nach Abzug der persönlichen Einkommensteuer).

Das Ergebnis der Tabelle 4 zeigt, dass unabhängig von der Ausschüttungsquote, beim Anrechnungsverfahren die nominelle Nettomehrrendite mit zunehmender Steuerprogression abnimmt. Es zeigt sich aber auch, dass diese Mehrrendite in Prozenten zur Nettorendite des geltenden Rechtes in allen Fällen, unabhängig von der Ausschüttungsquote und unabhängig von der persönlichen Einkommensteuerhöhe, 3o,2% beträgt.[1)]

Im Hinblick auf diese Prozentsätze verneint der

---

1) Hierauf beruht die Kritik von Schredelsecker, Klaus, a.a.O., am Vermögensbildungseffekt des Anrechnungsverfahrens.

Tabelle 4: Nettorendite bei alternativem Einkommensteuersatz und alternativer Ausschüttung

	A			B			C		
	Nettorendite altes Recht	Nettorendite neues Recht	Differenz	Nettorendite altes Recht	Nettorendite neues Recht	Differenz	Nettorendite altes Recht	Nettorendite neues Recht	Differenz
00% Ausschüttung	122,56	160	37,64	76,60	140	23,40	72,01	94	21,99
Mehranteil am Gesamtgewinn, in %			18,70			11,70			10,99
50% Ausschüttung	61,28	80	18,72	38,30	50	11,70	36,32	47	10,68
Mehranteil am Gesamtgewinn, in %			9,36			5,85			5,34
25% Ausschüttung	30,64	40	9,36	19,15	25	5,85	18,01	23,50	5,49
Mehranteil am Gesamtgewinn, in %			4,68			2,93			2,75

angeführte Beitrag den vermögenspolitischen Effekt - Begünstigung des niedriger Besteuerten - des Anrechnungsverfahrens. Es gilt hierbei jedoch zu bedenken, dass nach gegenwärtig gültigem Körperschaftsteuerrecht die steuerliche Vorbelastung der Ausschüttung bei der Unternehmung für alle Einkommensteuertarife gleich ist. Dadurch, dass im Rahmen des Anrechnungsverfahrens dieser vom Einkommensteuertarif unabhängige Vorgang im Systemkreis der Unternehmung für zur Ausschüttung gelangende Beträge beseitigt wird, entsteht beim Vergleich der Nettorenditen der dargestellte Effekt.

Setzt man jedoch, wie in obiger Tabelle dargestellt, den nominellen Mehrbetrag der Nettorendite ins Verhältnis zum Gesamtgewinn, so zeigt sich sehr deutlich: Je niedriger der persönliche Einkommensteuersatz ist, um so höher wird der Zusatzanteil des Anteileigners am Gesamtgewinn der Unternehmung. Diese Verhältniszahl erlaubt wohl den Schluss, dass durch Einführung des Anrechnungsverfahrens für alle Anteilseigner ein begünstigender Effekt entsteht, wenn die Ausschüttungspolitik beibehalten wird - es ist im Teilgebiet Dividendenpolitik zu prüfen, ob die Unternehmen das tun würden - und dass der prozentuale Mehranteil am Gesamtgewinn bei niedrigerer Einkommensstufe zunimmt.

Das lässt den Schluss zu, dass gegenüber dem gegenwärtigen Körperschaftsteuerrecht hierdurch ein gewisser Anreiz zum Erwerb von Beteilungsrechten durch breitere Schichten der Bevölkerung ausgehen könnte. Dies setzt jedoch einmal "Massnahmen zur Förderung der

Vermögensbildung voraus",[1] - wobei der Möglichkeit entgegenzuwirken ist, dass die Mehrbeträge der höheren Nettorendite in den Konsum fliessen und somit nicht zur Wiederanlage und weiteren Vermögensbildung kommen - und andererseits tritt die Notwendigkeit hervor, "Aufklärungsarbeit zugunsten des Beteiligungssparens zu leisten";[2] denn ein Anreiz, der demjenigen, den es angeht, nicht bewusst ist, kann wohl kaum wirksam sein.

cb) Gesichtspunkte der Tarifgestaltung

Die Tarifgestaltung des Anrechnungsverfahrens ist im Zusammenhang mit der vorgesehenen Erhöhung des Proportionalsatzes bei der Einkommensteuer zu sehen, wobei eine gegenseitige Angleichung zwar nicht zwingend erforderlich ist, "es sollte jedoch auch verhindert werden, dass ausgeschüttete Körperschaftsgewinne von den Anteilseignern der Einkommensbesteuerung entzogen werden".[3] Im Gegensatz zu den Vorschlägen des wissenschaftlichen Beirates,[4] in der Tarifhöhe des Körperschaftsteuersatzes auch noch die Kirchensteuerschuld zu berücksichtigen und bei einem proportionalen Einkommensteuerspitzensatz von 6o% somit 62,5% für den Körperschaftsteuertarif vorzuschlagen, empfiehlt die Steuerreformkommission einen Satz von 55%[5] und verweist hierbei darauf, dass damit die Grenze der Steuerbelastung erreicht sein dürfte; der Beschluss der Bundesregierung sieht einen einheitlichen Körperschaftsteuersatz von 56%[6] unter Wegfall der Ergänzungsabgabe vor.

---

1) BDI/DIHT, a.a.O., S.27.
2) Bundesregierung, a.a.O., S.1o55 f.
3) Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 194.
4) Vgl. o.V., Europäische Wirtschaftsgemeinschaft und Steuerpolitik, Hrsg.: Institut "Finanzen und Steuern", Bonn 1957, S.52.
5) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 195.
6) Vgl. Bundesregierung, a.a.O., S.1oo7.

Wie bereits an früherer Stelle ausgeführt, ist die Entscheidung um die Tarifhöhe letztlich politischer Natur - insbesondere hinsichtlich der gewünschten "Umverteilungsquote" -, wobei die Diskussion um die Grenze der Steuerbelastung der Körperschaft zugleich davon abhängig ist, inwieweit eine Überwälzung des Steuerbetrages möglich ist und durchgeführt wird und ob diese Überwälzungsquote nicht mit höherem Steuertarif zunimmt. Der von der Steuerreformkommission vorgeschlagene Körperschaftsteuersatz von 55% führt bei Ausschüttungen unter 3o% zu insgesamt höheren Ertragsteuersätzen als im geltenden Recht; ein Satz von 62,5% Körperschaftsteuer würde selbst bei Ausschüttungsquoten von über 7o% zu höheren Ertragsteuersätzen führen.[1)]

Es ist zwar richtig, dass die Möglichkeit der Verrechnung der Körperschaftsteuer mit der Einkommensteuer des Anteilseigners - bei gleicher Nettorendite für ihn - einen höheren Steuersatz zulässt. Zugleich ist jedoch die Liquiditätsbelastungsgrenze der Körperschaft zu berücksichtigen, da die höhere Steuer im Vergleich zum gegenwärtigen Recht erst einmal abgeführt werden muss. Dies ist um so schwerwiegender, als kein Ausgleich mit der nunmehr niedrigeren Bardividende erfolgen kann, wie es für solche Gewinne zutrifft, die aus wirtschaftlichen Gründen (z.B. Stärkung der Eigenkapitalbasis) vor und nach Einführung des Anrechnungsverfahrens nicht ausgeschüttet werden können.

Sollte sich die politische Einstellung gegenüber Körperschaften sowie deren Aufgabe im Rahmen des gesamten sozialen und wirtschaftlichen Systems nicht ändern, so kann man wohl davon ausgehen, dass der Körperschaftsteuersatz so bemessen sein wird, dass das Aufkommen aus der Körperschaftsteuer nicht geringer ist oder im Zuge einer höheren allgemeinen Steuerquote in diesem Verhältnis erhöht wird. Prognosen für Mehr- oder

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 196.

Mindereinnahmen vorzunehmen, erweist sich als äusserst problematisch, da weder die Gewinnentwicklung noch die Verhaltensweisen der einzelnen Wirtschaftssubjekte vorausgesehen werden können.

Ein Vergleich des Steueraufkommens auf der Grundlage der Zahlen von 1965 zeigt, dass beim Anrechnungsverfahren mit einem Steuersatz von 55% bei sonst gleichen Voraussetzungen im Verhältnis zum geltenden Recht und unter Berücksichtigung der Anhebung des Einkommensteuerspitzensatzes auf ebenfalls 55% - marginaler Einkommensteuersatz somit ca. 36% - Mehreinnahmen von o,25 Mrd.DM entstehen würden (Steueraufkommen 1965 insgesamt nach geltendem Recht 9,9 Mrd.DM, nach dem Anrechnungsverfahren lo,15 Mrd.DM).[1] Die gleiche Quelle ermittelt jedoch durch Hochrechnung Mindereinnahmen von 425 Millionen DM für das Jahr 1974.

Der Bundesverband der deutschen Industrie ermittelt bei einem möglichen Satz des Anrechnungsverfahrens von 53% Mindereinnahmen gegenüber dem geltenden Recht von 437 Mill.DM, wobei das Aufkommen nach geltendem Recht - Basis 1965 - 9,1 Mrd.DM und das Aufkommen nach dem Anrechnungsverfahren 8,7 Mrd.DM beträgt.[2]

Vergleicht man diese beiden Darstellungen, die unter Umständen auch gegensätzliche Interessen vertreten könnten, so könnte man den Ausführungen der Bundesregierung recht geben, "dass die grundlegende Reform des Körperschaftsteuersystems bei einem Satz von 56% zu keinen Steuerausfällen führen dürfte".[3]

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Anlage 3o.
2) Vgl. BDI/DIHT, a.a.O., Anlage 3.
3) Bundesregierung, a.a.O., S.1oo7, 1o41.

cc) Gesichtspunkte der Praktikabilität des Anrechnungsverfahrens unter Berücksichtigung einer Verfahrensumstellung und des Finanzausgleichs zwischen Bund und Gemeinden

Wie oben dargestellt, musste das System der Teilhabersteuer aus Gründen der Praktikabilität abgelehnt werden.

Infolge der Steuergutschrift und der damit verbundenen Erstattungsfälle wird beim Anrechnungsverfahren nur dann eine Mehrarbeit auf die Finanzverwaltung zukommen, wenn nicht, wie es auch im gegenwärtigen Kapitalertragsteuergesetz[1] vorgesehen ist, hier ebenfalls die Möglichkeit der Erstellung von Freistellungsbescheinigungen durch das Finanzamt eingeführt wird, deren Vorlage bei einem Kreditinstitut bereits die volle Vergütung der anteiligen Körperschaftsteuer durch das Bundesamt für Finanzen ermöglicht.[2] Eine diesbezügliche Regelung ist in § 125 Abs.1 EStG (RE) vorgesehen.

Im Hinblick auf die Vereinfachung des Steuerrechtes gestattet das Anrechnungsverfahren,

a) auf das Schachtelprivileg, soweit es sich um die Besteuerung inländischer Anteilseigner handelt,[3] zu verzichten;

b) die Rechtsform der Organschaft auf den Ausgleich von Verlusten zu begrenzen;[4] aus diesem Grunde

---

1) Gemäss § 2b Abs.2 KEStDV.
2) Vgl. Münzner, Herbert und Wick, Paul, Aspekte der Körperschaftsteuerreform, in: Recht- und Wirtschaftspraxis, Stuttgart, Dezember 197o, S.62.
3) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 23o; Münzner-Wick, a.a.O., S.61.
4) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 228; Münzner-Wick, a.a.O., S.61.

ist auch ein ersatzloser Wegfall der Organschaft unmöglich;

c) auf die Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung gegenüber inländischen Anteilseignern weitgehend zu verzichten;[1] hierbei muss jedoch sichergestellt sein, dass der Zufluss beim Empfänger zur Einkommensteuer herangezogen wird;

d) dass die Kapitalertragsteuer auf Dividenden ersatzlos entfallen kann;[2]

e) dass die Konstruktion der personenbezogenen Kapitalgesellschaft vermieden werden kann.[3]

Doch sind zugleich jene Schwierigkeiten nicht zu unterschätzen, die im Zusammenhang mit der Umstellung des Systems (z.B. Besteuerung von Altrücklagen) sowie durch systemspezifische Probleme rechtlicher Art (z.B. Ausschüttung unter Berücksichtigung steuerfreier Einnahmen) entstehen können; hierauf soll im Abschnitt "Probleme steuertechnischer Art" gesondert eingegangen werden.

Ziel der Steuerreformkommission war es, das gesamte Steuersystem für 1974 zu reformieren,[4] dies scheint aber zum gewünschten Zeitpunkt nicht durchführbar.

Unter Berücksichtigung des Finanzausgleiches zwischen den Bundesländern sei jedoch darauf hingewiesen,

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 233; Münzner-Wick, a.a.O., S.61 f.
2) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 198; Münzner-Wick, a.a.O., S.62.
3) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 183.
4) Vgl. Bundestagsdrucksache, a.a.O.

dass auch hier selbst dann, wenn nur das Körperschaftsteuerrecht geändert wird, eine Verschiebung vorgenommen werden muss.[1] Im Rahmen des Anrechnungsverfahrens wird sich das Aufkommen aus der Körperschaftsteuer erhöhen und das aus der Einkommensteuer durch Anrechnung der Steuergutschrift vermindern.

Da ein Teil der Einkommensteuer auch den Gemeinden zufliesst und es durchaus denkbar ist, dass Gesellschaft und Anteilseigner in verschiedenen Bundesländern veranlagt und besteuert werden, ist eine dadurch entstehende Verschiebung im Rahmen der Änderung des gegenwärtigen Finanzausgleiches zu kompensieren.

Selbst wenn eine grosse Steuerreform in absehbarer Zeit nicht verwirklicht werden kann, erscheint es im Zusammenhang mit der Änderung des Körperschaftsteuersystems doch sinnvoll, auch die Gewerbesteuer zu reformieren, deren Verminderung oder Wegfall dann im Zusammenhang mit der Höhe des neuen Körperschaftsteuertarifes zu sehen wäre. Die Steuerreformkommission sah unter Streichung der Gewerbeertragsteuer und der Verlagerung auf Gewerbekapital und obligatorische Lohnsummensteuer die Senkung des Gewerbesteueraufkommens um 2/3 vor.[2] Der Beschluss der Bundesregierung sah eine Reduzierung der Gewerbesteuer von insgesamt ca. 550 Mill.DM vor, allerdings durch Erhöhung der Freibeträge und Ermässigung der Steuermesszahl.[3] Unabhängig von der gesamten Form des Gemeindesteuersystems würde auch dies eine Änderung des Finanzausgleichs bedeuten und könnte unter Umständen im Zusammenhang mit

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 285 (Anteil des Bundes an dem Aufkommen der ESt und der KSt ca. je 1/3.
2) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.VIII, Tz 285.
3) Vgl. Bundesregierung, a.a.O., S.1008.

der Reform der Körperschaftsteuer durchgeführt werden.

cd) Gesichtspunkte des Interessengegensatzes zwischen Gross- und Kleinaktionären

Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Streuung des Aktienbesitzes trat beim gegenwärtigen System der Körperschaftsbesteuerung mit unterschiedlichen Sätzen für ausgeschüttete und einbehaltene Gewinne ein Interessengegensatz "zwischen jenen Gesellschaftern mit hohen und solchen mit niedrigen persönlichen Einkommensteuertarifen auf".[1)]

Die Progression der Einkommensteuer führt einschliesslich Kirchensteuer zu Spitzensätzen von über 55% und einschliesslich einer eventuellen Gewerbeertragsteuer zu Sätzen von über 61%. Es ist verständlich, dass Gesellschafter mit hohem persönlichem Steuersatz auf eine Thesaurierung der Gewinne drängen, somit die laufende Nettorendite - für den Kleinaktionär sehr oft Masstab der Rentabilität - senken und damit Spannungen gegenüber jenen Aktionären hervorrufen, deren Spitzenbelastung zwischen 2o% und 3o% liegt (bei VW sollen 8o%-9o% der privaten Aktionäre einen persönlichen Steuersatz unter 25% haben).[2)] Gegenüber ausländischen Mehrheitsaktionären mit entsprechend niedriger inländischer Besteuerung kann die Tendenz zur Maximierung des Schütt-aus-hol-zurück-Verfahrens bestehen.

---

1) Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 19.
2) Vgl. Silcher, Friedrich, Schütt aus - hol zurück?, in: Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen 1965, Heft 1, S.16 ff.

Durch das Anrechnungsverfahren und einen Körperschaftsteuersatz, der dem Einkommensteuerspitzensatz angeglichen ist, dürfte es möglich sein, den steuerlich motivierten Wunsch zur Thesaurierung abzumildern, "wobei jene Aktionäre mit einem geringeren persönlichen Steuersatz nunmehr ein höheres Interesse für die Ausschüttung zeigen dürften.[1)]

d) Einzelfragen betriebswirtschaftlicher Art

In der Folge sollen ausgewählte Probleme betriebswirtschaftlicher Art behandelt werden, die systembezogen im Zusammenhang mit einer möglichen Einführung des Anrechnungsverfahrens stehen. Auf die Möglichkeit der Reformbedürftigkeit von Steuerbefreiungen und Steuerermässigungen persönlicher und sachlicher Art sowie deren Umfang soll hierbei nicht eingegangen werden. Diese Probleme sind nicht spezifisch für eine bestimmte Form der Besteuerung, sondern grundsätzlicher Natur. Im Zusammenhang mit der Notwendigkeit eventueller Reformen soll auf das Gutachten der Steuerreformkommission[2)] hingewiesen werden, die eine ausführliche Erörterung durchführt.

da) Auswirkungen auf die Dividendenpolitik

Im Hinblick auf die Dividendenpolitik nach Einführung des Anrechnungsverfahrens wären zwei gegensätzliche Auffassungen denkbar:

---

1) Vgl. Steuerkongressreport, a.a.O., S.21o.
2) Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 286-468.

a) wie hoch muss die Bardividende im Minimum sein, damit bei einem bestimmten angenommenen durchschnittlichen Einkommensteuersatz die Nettorendite gleichbleibt?

b) welche Bardividende ist auszuschütten, um im Verhältnis zum Gewinn den gleichen Betrag wie bisher thesaurieren zu können?

Das Bulletin der Bundesregierung[1] geht bei den Berechnungen der finanziellen Auswirkungen von einer Beibehaltung der durchschnittlichen Selbstfinanzierungsquote (Körperschaftsteuerstatistik 1965 in Höhe von 17,6%) und einer Verringerung der durchschnittlichen Barausschüttung von 41,3% im alten Recht auf 22,2% beim Anrechnungsverfahren aus. Unter Hinzurechnung der Steuergutschrift erhöht sich die Bruttodividende trotzdem um 9.1%.[2] Würde sich die Ausschüttungsquote entgegen diesen Annahmen erhöhen, so wären die Mindereinnahmen bei einer Erhöhung um 25% insgesamt 69o Mill.DM und bei einer Erhöhung von 5o% insgesamt 91o Mill.DM für das Jahr 1974.[3] Bei Zugrundelegung einer durchschnittlichen Einkommensteuerbelastung von 36% würde die Nettodividende von 26,4% auf 32,3% ansteigen.

Grundsätzlich ist festzustellen, dass allein infolge des höheren nunmehr einheitlichen Körperschaftsteuersatzes von 56% - unter der Berücksichtigung, dass der Gewinn im gleichen Verhältnis wie bisher zur

---

1) Vgl. Bundesregierung, a.a.O., S.1o28.
2) Vgl. o.V., Steuerreform geht an den Lebensnerv, in: Die Welt, 23.1o.1971.
3) Vgl. Steuerkongressreport, a.a.O., S.1o9.

Rücklagenbildung und Ausschüttung verwendet wird - nominell 7,3% weniger in die Rücklage und 41,68% weniger ausgeschüttet werden könnten,[1] die Hinzurechnung der Steuergutschrift aber eine Erhöhung der Bruttodividende um 32,3% ergeben würde.

Wenn man nun von der Hypothese ausgeht, dass die Nettorendite des Anteilseigners gleichbleiben soll, so müssen Bardividende und Steuergutschrift zusammen nominell den gleichen Wert ergeben wie die Bruttodividende nach altem Recht. Dies liesse also, entsprechend den Eckwerten der Bundesregierung, eine Senkung der Bardividende um 56% der heutigen Dividende zu.

Soll nun die Hypothese Gültigkeit haben, dass der Thesaurierungsbetrag nach Abzug aller Steuern gleichbleiben soll, so ergeben sich nachfolgende Zahlen, und zwar bei einem Steuersatz für das Anrechnungsverfahren von 56%. Dabei werden aus Gründen der Vereinfachung nur die Tarife der Körperschaftsteuer verglichen; Gewerbesteuer, Vermögensteuer und sonstige nach § 12 KStG nicht abzugsfähige Ausgaben bleiben unberücksichtigt, ebenso die erhöhte Mehrbelastung aufgrund der Eckwerte der Bundesregierung[2] und die eventuelle Einführung einer nicht abzugsfähigen, in bar zu entrichtenden Vermögensbildungsabgabe in Höhe von 10%.

Die gegenwärtige Gesamtbelastung einer Kapitalgesellschaft (ein durchschnittlicher Körperschaftsteuersatz von ca. 40% sei unterstellt) beträgt rund 61%; würden alle Eckwerte realisiert werden, so könnte sich

---

1) Vgl. Holzheimer, Dieter, Die Bardividenden können um gut 40 Prozent sinken, in: Börsenzeitung, 3.9.1971, S.5 ff.
2) Vgl. Bundesregierung, a.a.O.

die Quote auf rund 84,6% des Gewinns erhöhen.[1)]

Um die Voraussetzung des gleichen Thesaurierungsbetrages nach altem und neuem Recht zu erfüllen, wäre folgende Barausschüttung möglich (alle Beträge in % des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns, ohne Berücksichtigung der Nebensteuern, jedoch inkl. Ergänzungsabgabe):

- Eine Rücklage von 41,1% ermöglicht eine Barausschüttung von 2.8%, zuzüglich einer Steuergutschrift von 3,58% gleich 6,4o% (derzeitiges Recht: 1o% Ausschüttung).
- Eine Rücklage von 31,7% ermöglicht eine Bardividende von 12,3o%, zuzüglich einer Steuergutschrift von 15,62% gleich 27,62% (derzeitiges Recht: 25% Ausschüttung).
- Eine Rücklage von 11% ermöglicht eine Bardividende von 33%, zuzüglich einer Steuergutschrift von 41,91% gleich 74,91% (derzeitiges Recht: 5o% Ausschüttung).

Dies bedeutet, dass bei einer Thesaurierungsquote - in Prozenten des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns, wobei aber die Nebensteuern hierin nicht enthalten sind und zusätzlich berücksichtigt werden müssen - von etwa 35,5% im Rahmen des derzeitigen wie des neuen Körperschaftsteuerrechts keine Veränderung der Bardividende zuzüglich Steuergutschrift im Verhältnis zur bisherigen Ausschüttung - ebenfalls in Prozenten des oben definierten Gewinns - eintritt.

Werden nun höhere Thesaurierungsquoten gewünscht,

---

1) Vgl. Holzheimer, Dieter, a.a.O.

so führt dies entweder zu einer Verminderung der Bruttodividende im Verhältnis zum gegenwärtigen Körperschaftsteuerrecht, oder es wird versucht, die Eigenkapitalbasis der Unternehmung über eine ungewöhnlich starke Erhöhung der Dividende und das damit gekoppelte Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren zu stärken, wobei der durchschnittliche Einkommensteuertarif auf eine Erhöhung der Nettorendite beim Anteilseigner hinweist und dieses Verfahren begünstigen kann.

Unabhängig von den damit zusammenhängenden Kosten ist jedoch die Frage zu prüfen, ob die Zusammensetzung der Anteilseigner und die jeweilige Situation des Kapitalmarktes die Rückführung jener Dividendenbeträge, die im Verhältnis bis zur gewünschten Rücklage mehr ausgeschüttet wurden, wahrscheinlich erscheinen lassen.[1] Darüber hinaus ist es zum gegenwärtigen Zeitpunkt fraglich, ob die mit der Gewährung der Steuergutschrift zusammenhängenden Vorteile im Hinblick auf die Nettorendite an den Anteilseigner weitergegeben werden oder ob nicht die zusätzlich zur Verfügung stehenden Beträge der Rücklage zugeführt werden.[2] Dies dient zwar bei wirtschaftlicher Verwendung der Stärkung des Unternehmens - unter Umständen im Kursniveau ausgedrückt -, kann möglicherweise jedoch den Anreiz gerade für jene potentiellen Anteilseigner nicht erhöhen, die die Rendite einer Beteiligung mit der Dividende (hier inkl. Steuergutschrift minus persönlicher Steuersatz) gleichsetzen.

Darüber hinaus wird die Höhe der Bardividende von der möglichen Einführung einer Stockdividende abhängig,

---

1) Vgl. BDI/DIHT, a.a.O., S.26.
2) Vgl. BDI/DIHT, a.a.O., S.25.

"wobei ein Teil des Gewinnes dem Grundkapital der Gesellschaft zugeführt werden kann, die Anteilseigner jedoch zugleich das Recht erhalten, die auf diesem Teil des Gewinnes liegenden Steuern so auf ihre persönliche Einkommensteuerschuld anzurechnen, als ob der Gewinn tatsächlich ausgeschüttet worden wäre".[1] Der Vorteil für den Anteilseigner wäre der gleiche wie jener, der mit einer hohen Ausschüttung und dem Schütt-aus-hd-zurück-Verfahren verbunden ist, jedoch ohne das Risiko für die Unternehmung, dass Beträge nicht mehr zurückfliessen würden.

db) Auswirkungen auf Finanzierung und Liquidität

Selbstfinanzierung

Unabhängig von dem nunmehr möglicherweise entstehenden Interessenkonflikt zwischen Verwaltung und Aktionären kann man - wie oben dargestellt - davon ausgehen, dass die Selbstfinanzierungsquote unter Beibehaltung der Nettodividende für bisherige Thesaurierungsquoten unter ca. 35% des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnes (1965 wurden bei allen Körperschaften durchschnittlich 17,6% thesauriert[2]) erhöht werden könne .

Für Unternehmen, die zu einer hohen Gewinnthesaurierung gezwungen sind, und somit das Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren nicht praktizieren können, tritt - vorausgesetzt, dass die gesetzestechnische Ausgestaltung des Anrechnungsverfahrens keine Stockdividende zulässt - im Falle der Thesaurierung eine "temporäre

---

1) BDI/DIHT, a.a.O., S.26.
2) Vgl. Bundesregierung, a.a.O., S.1o27.

Mehrbelastung mit Liquiditätsnachteil und Zinsverlust ein".[1)]

Ausschliesslich unter dem Gesichtspunkt der Selbstfinanzierung betrachtet, ist die Teilhabersteuer somit dem Plan des Wissenschaftlichen Beirates überlegen, weil bei gleicher Nettorendite für den Anteilseigner durch die Zurechnung der anteiligen Gesamtsteuerbelastung der Unternehmung im System der Teilhabersteuer den Unternehmen ein höherer Betrag zur Thesaurierung verbleibt als im System des Anrechnungsverfahrens.[2)] Vergleicht man die Besteuerung von Körperschaften nach dem Anrechnungsverfahren mit derjenigen bei Personengesellschaften, so tritt das gleiche Ergebnis ein, da einer Kapitalgesellschaft nur 44 v.H. des Gewinnes verbleiben, während ein entsprechender Gewinn bei Personengesellschaften durch die Einkommensteuer in Höhe des individuellen Steuersatzes der Gesellschafter gekürzt wird; dieser Satz liegt häufig unter dem Einkommensteuerspitzensatz.[3)] Die Liquidität einer GmbH kann also stärker belastet werden als jene einer vergleichbaren Personengesellschaft, da in jedem Fall zunächst einmal 56% Körperschaftsteuer bezahlt werden müssen.

Aus diesem Grund schlägt Wöhe vor, die Frage der Behandlung der GmbH noch einmal eingehend zu prüfen, und befürwortet zugleich eine Herausnahme der GmbH aus der Körperschaftsteuerpflicht.[4)] Doch sollte nicht

---

1) Wöhe, Günther, Körperschaftsteuerreform, a.a.O., S.335.
2) Vgl. BDI/DIHT, a.a.O., S.25.
3) Vgl. Wöhe, Günther, Körperschaftsteuerreform, a.a.O., S.335.
4) Vgl. Wöhe, Günther, Körperschaftsteuerreform, a.a.O., S.335.

unberücksichtigt bleiben, dass hierdurch unter Umständen ein Systembruch herbeigeführt werden könnte. Die unterschiedlich hohe Liquiditätsbelastung sollte deshalb mit verfahrenstechnischen Mitteln auf ein Minimum begrenzt werden. Hierfür bietet sich die sofortige Anrechnung einer - evtl. vorläufigen - Steuergutschrift beim Anteilseigner im Rahmen seiner vierteljährlichen Einkommensteuervorauszahlung an oder evtl. auch im Rahmen eines Freibetrages auf der Lohnsteuerkarte.

Daneben liesse die häufig enge Verbindung der Anteilseigner zueinander die Praktizierung des Schütt-aus-hol-zurück-Verfahrens zu, wobei jedoch die Kostenbelastung der Gesellschaft durch die Erhöhung des Stammkapitals berücksichtigt werden müsste.

Aussenfinanzierung

Im Rahmen des gegenwärtigen Körperschaftsteuergesetzes wird des öfteren ausgeführt, dass hierdurch "die Aussenfinanzierung durch Eigenkapital gegenüber der Fremdfinanzierung steuerlich benachteiligt ist".[1] Die Aussage selbst ist zwar richtig, im Hinblick auf die unterschiedliche Funktion von Eigen- und Fremdkapital jedoch problematisch.

Insoweit sollte weder im Verhältnis Kapital- zu Personengesellschaft noch im Verhältnis zur unterschiedlichen Funktion von Eigen- und Fremdkapital von einer systemwidrigen steuerlichen Benachteiligung des Eigen- gegenüber dem Fremdkapital gesprochen werden.

Die Möglichkeit der Systemwidrigkeit würde nur dann bestehen, wenn die Institution der Kapitalgesellschaft als solche vollkommen selbständig wäre und die Verwaltung eine Entscheidung dahingehend zu treffen hätte, ob die Kapitalmittel über die Ausgabe von Anteilscheinen oder über die Ausgabe von Obligationen

---

1) z.B. Münzner-Wick, a.a.O., S.59; BDI/DIHT, a.a.O., S.25; Wöhe, Günther, Steuerkongress, a.a.O., S.263.

aufgebracht werden sollen.[1] Setzt man jedoch die Gültigkeit des "Eigentumsbegriff" des Anteilseigners voraus, so resultiert die unterschiedliche steuerliche Behandlung beider Kapitalformen wie bei der Einzelunternehmung und bei der Personengesellschaft aus der unterschiedlichen ihnen innewohnenden Begriffsbestimmung.

Bei der Betrachtung des Anrechnungsverfahrens ergibt sich nun, dass Eigen- und Fremdkapital im Rahmen der Körperschaftsteuer ähnlich behandelt werden. Die hiervon abweichende Bemessungsgrundlage für Gewerbeertragsteuer, Gewerbekapitalsteuer und Vermögensteuer ändert sich jedoch nicht. Durch die Anrechenbarkeit der Körperschaftsteuer sind somit die "Kosten" des Kapitals der Unternehmung für die Bedienung von Eigenkapital und Fremdkapital gleich.[2]

dc) Auswirkungen auf den Kapitalmarkt

Infolge der Abhängigkeit des Kapitalmarktes von politischen, gesamtwirtschaftlichen und monetären Einflüssen lässt sich die Auswirkung der möglichen Einführung des Anrechnungsverfahrens nicht genau vorhersagen, da hierdurch Verstärkungs- oder Kompensationseffekte der herrschenden Marktgegebenheit eintreten können.

Der vermögenspolitische Effekt des Verfahrens und

---

1) Vgl. Schredelsecker, Klaus, a.a.O., S.33.
2) BDI/DIHT, a.a.O., S.25.

	Altes Recht		Anrechnungsverfahren	
	EK	FK	EK	FK
Dividende/Zinsen	8,00	8,00	3,76	8,00
KSt	2,45	-	4,24	-
"Kosten" der Unternehmung	10,45	8,00	8,00	8,00

die mögliche Erhöhung der Nettorendite für kleine und mittlere Anteilseigner lassen nicht den Schluss zu, dass hierdurch ein belebender Effekt auf den Kapitalmarkt ausgeübt werden könnte.[1] Einmal ist zu berücksichtigen, dass gerade die kleineren Privatkunden im Verhältnis zu den institutionellen Anlegern und der möglichen Auslandskundschaft in geringem Umfang vertreten sind, zum zweiten, dass bereits nach geltendem Einkommensteuerrecht bei Einkommen unter 24 ooo DM aus nichtselbständiger Arbeit eine Besteuerung von Nebeneinkünften unter 8oo DM nicht vorgenommen wird, diese Anteilseigner also bereits heute ihre Dividende steuerfrei erhalten; ein Anreiz besteht hier nur hinsichtlich des Wegfalls der Körperschaftsteuer auf die Ausschüttung.[2] Zum dritten dürfte es im Hinblick auf eine Belebung nicht ausreichen, allein die Doppelbelastung zu beseitigen, um breite Schichten der Bevölkerung für das Aktiensparen zu interessieren. Hierzu wäre es erforderlich, die objektive Beratung durch Banken und Sparkassen zu intensivieren, die Investmentfonds stärker zu überwachen, deren Gebühren zu senken, alternative Sparformen auch im Hinblick auf deren unterschiedliche Zweckbestimmung vergleichend darzustellen und/oder in Teilbereichen eine Verbindung mit dem Aktiensparen herzustellen (z.B. Änderung des Deckungsstockes für Lebensversicherung, fondsgebundene Lebensversicherung).

Des weiteren wird die Reaktion des Auslandes von der endgültigen Ausgestaltung einer möglichen Defini-

---

1) Vgl. Gegenteiliger Ansicht u.a. BDI/DIHT, a.a.O., S.26.
2) Vgl. BDI/DIHT, a.a.O., S.26.

tivbesteuerung im Rahmen des Anrechnungsverfahrens abhängig sein, wobei solche Reaktionen durch die innerdeutsche Wirtschafts- und Devisenpolitik wiederum überdeckt oder verstärkt werden könnten.

Die Reaktion auf den Kapitalmarkt dürfte aus diesen Gründen nicht prognostizierbar sein, wobei der Hauptfaktor einer Belebung nicht unbedingt die Gestaltung des Steuerrechtes sein wird, sondern die positiven oder die negativen Prognosen der wirtschaftlichen Zukunft und der staatspolitischen Lebensbedingungen der Unternehmen.[4)]

dd) Auswirkungen auf den Einfluss der Besteuerung auf die Wahl der Rechtsform

Das gegenwärtige Steuerrecht hat wegen der Steuervermeidung zur Bildung von Rechtsformen geführt, "die im Gesellschaftsrecht nicht vorgesehen sind und in der Regel nur aus steuerlichen Überlegungen gewählt wurden" (GmbH & Co, AG & Co).[1)] Die formwechselnde Umwandlung wurde oft negativ beeinflusst[2)] und erforderte unter anderem die Einführung eines eigenen Umwandlungssteuergesetzes.[3)] Ist ein eventueller Übernahmegewinn - Übernahmegewinn erster Stufe (§ 5 UmwStG) ist der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert der Anteile und Betriebsvermögen; Übernahmegewinn zweiter Stufe (§ 6 UmwStG) ist der Gewinn durch Erlöschen von Forderungen und Verbindlichkeiten oder der Auflösung von Rückstellungen, hier zusätzlich Bildung einer Rücklage möglich, die in den folgenden drei Wirtschaftsjahren aufzulösen ist - einkommensteuerpflichtig, so

---

1) Vgl. Wöhe, Günther, Steuerkongress, a.a.O., S.264.
2) Vgl. Wöhe, Günther, Steuerkongress, a.a.O., S.264.
3) Vgl. UmwStG vom 14.8.1969.
4) Vgl. Oettle, Karl, Die Betriebswirtschaftslehre vor der zunehmenden Bedeutung staatspolitischer Lebensbedingungen der Unternehmenswirtschaft, in: Steuerlast und Unternehmungspolitik, Festschrift für Kuno Barth, Hrsg.: Karl Oettle, S.23-36, insbes. S.27 ff.

tritt an die Stelle des § 34 Abs.1 EStG der § 8 UmwStG mit einem Drittel des durchschnittlichen Steuersatzes. Sollte in anderen Fällen eine Körperschaftsteuerpflicht entstehen, so beträgt diese 16 v.H. des Einkommens. Die Steuerpflicht entfällt bei Umwandlungen bis 31.12. 1972 unter der Voraussetzung, dass die Mitbestimmung durch die Umwandlung nicht negativ beeinflusst wird.[1)]

Die Einführung des Anrechnungsverfahrens ermöglicht zwar eine Gleichbehandlung der ausgeschütteten Gewinne unabhängig von der Gesellschaftsform - bei einbehaltenen Gewinnen nur im Rahmen einer problematischen Totalbetrachtung -, da jedoch der Körperschaftsteuersatz voraussichtlich dem Einkommensteuerspitzensatz entsprechen wird, kann bei der Kapitalgesellschaft gegenüber der Personengesellschaft ein befristeter Liquiditätsnachteil entstehen.

Der Vorschlag der Steuerreformkommission, die Gesellschaftsteuer abzuschaffen, sowie der Beschluss der Bundesregierung, die Gesellschaftsteuer von 2,5 v.H. auf 1 v.H. zu ermässigen,[2)] würden auch hierdurch die Tendenz zur Rechtsformneutralität des Steuerrechts weiter begünstigen.

Nach Einführung des Anrechnungsverfahrens werden zwar steuerliche Gesichtspunkte bei der Wahl der Rechtsform nicht mehr ausschlaggebend sein, doch ist im Hinblick auf eine Gleichbehandlung - falls diese gewünscht ist - der mögliche Liquiditätsnachteil der Kapitalgesellschaft zu berücksichtigen und unter Umständen mit

---

1) Vgl. zu Umwandlung allgemein Böttcher-Beinert, Wechsel der Unternehmensform, Stuttgart 1971.
2) Vgl. Bundesregierung, a.a.O., S.1o1o.

Hilfe verfahrenstechnischer Mittel zu mildern.

"Die Form der GmbH & Co wird zwar ihre Attraktivität nicht verlieren",[1] in ihrer Bedeutungsform und Ausprägung jedoch herabgemindert werden.

Aus dem bisher Dargestellten kann gefolgert werden, dass eine Beeinflussung des Wettbewerbs durch die steuerlich unterschiedliche Behandlung von Kapital- und Personengesellschaft gemildert wird und im Hinblick auf andere Wettbewerbsfaktoren wohl unerheblich werden wird.

Die sich aus der Besteuerung im Verhältnis zum Ausland ergebenden möglichen Wettbewerbsunterschiede im Rahmen des Anrechnungsverfahrens sollen zusammenhängend mit der Betrachtung des "Ausländereffektes" erörtert werden.

de) Auswirkungen auf die Substanzerhaltung

Durch die im Rahmen des Anrechnungsverfahrens gebotene Möglichkeit, Verluste innerhalb des Unternehmens vorzutragen oder im Organkreis auszugleichen, ist - im Gegensatz zu einer möglichen Ausprägung der Teilhabersteuer - keine nachteilige Beeinflussung der Substanzerhaltung festzustellen. Die wesentlich stärkeren Einflussfaktoren der Vorschriften über die Gewinnermittlung im Hinblick auf die Abschreibungsmodalität und die Bewertungsrichtlinien sind zwar von der Steuerreformkommission ausführlich erörtert worden,[2] aber nicht systemspezifisch für das Anrechnungsverfahren;

---

1) Wöhe, Günther, Körperschaftsteuerreform, a.a.O., S.334.
2) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.V, S.421-561.

es sei deshalb nur auf die Ausführungen der Kommission verwiesen.

e) Einzelfragen verfahrenstechnischer Art zur Ausgestaltung des Anrechnungsverfahrens unter Berücksichtigung der Vorschläge der Steuerreformkommission und des Referentenentwurfs

ea) Gewinnausschüttungen zu Lasten von Altrücklagen

Bei der Umstellung des Körperschaftsteuersystems auf das Anrechnungsverfahren ergeben sich bei der Behandlung bereits versteuerter Rücklagen ähnliche Probleme wie bei der Umstellung des Umsatzsteuersystems. Bei der Beurteilung der hier zu treffenden Massnahme ist darauf zu achten, dass "nicht jene Gesellschaften bevorzugt werden, die vor Inkrafttreten des Anrechnungssystems geringe Ausschüttungen und hohe Rücklagenbildungen vorgenommen haben"[1] und somit die Doppelbelastung der Gewinne gemäss dem im Zeitpunkt des Entstehens gültigen Körperschaftsteuerrecht nachträglich umgehen könnten.

Aus diesem Grunde unterwirft der Referentenentwurf in § 18 KStG (RE) jene Teile der Ausschüttung einer Ausgleichsteuer von 14/11 der Gewinnausschüttung, die "bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft nicht mit $\frac{100 \times 56}{100 - 56}$ v.H. belastet worden sind". Durch die Anrechnung der Steuergutschrift beim Anteilseigner wird somit erreicht, dass

---

1) Vgl. Wöhe, Günther, Körperschaftsteuerreform, a.a.O., S.338.

Ausschüttungen aus den den Rücklagen zugeführten versteuerten Gewinnen nach dem alten Körperschaftsteuergesetz im Anrechnungsverfahren ebenso behandelt werden, wie dies im heute gültigen Körperschaftsteuerrecht der Fall gewesen wäre.

Nach gegenwärtigem Körperschaftsteuerrecht und einer Einkommensteuerbelastung von 53% betrüge das Nettoeinkommen bei Ausschüttungen aus bereits früher versteuerten Gewinnen 23%.[1] In diesem Fall hat die Auflösung keinen Einfluss auf die Höhe des zu versteuernden Einkommens der Gesellschaft - eine Entlastung der Differenz zwischen dem Steuersatz für ausgeschüttete Gewinne und jenem für einbehaltene Gewinne erfolgt nicht - und berührt somit die Steuersphäre der Unternehmung nicht.[2]

Wird nun der Ausschüttungsbetrag aus der versteuerten Altrücklage einer Ausgleichssteuer von 14/11 unterworfen (wobei ein Körperschaftsteuersatz und ein Einkommensteuerspitzensatz von 56% angenommen wird), so beträgt die Nettorendite beim Anteilseigner 21,5%, "die Differenz zum gegenwärtigen Körperschaftsteuersystem resultiert aus der Erhöhung des Einkommensteuerspitzensatzes".[3]

Wenn nun Thiel darauf hinweist,[4] dass "die Gewinnausschüttungen zu Lasten der Altrücklagen einer drastisch erhöhten Steuerbelastung unterworfen sind"

---

1) Vgl. Wöhe, Günther, Körperschaftsteuerreform, a.a.O., S.339.
2) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 25o.
3) Wöhe, Günther, Körperschaftsteuerreform, a.a.O., S.339.
4) Vgl. Thiel, Rudolf, Die Reform der Körperschaftsteuer und die gesetzestechnische Ausgestaltung der Grundvorschriften für das Anrechnungsverfahren, Köln 1972, S.23.

(gegenüber dem gültigen Recht), so dürfte hier nicht berücksichtigt worden sein, dass die Bildung der Rücklagen dem allgemeinen Steuersatz von 51% unterliegt. Eine Rückführung auf den geringeren Steuersatz für Ausschüttungen hängt davon ab, "ob die Dividende das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen übersteigt oder nicht".[1)]

Eine Verschlechterung für die Unternehmung gegenüber dem heutigen Körperschaftsteuerrecht tritt mit der Notwendigkeit der Vorfinanzierung der Ausgleichsteuer durch die zeitlich verschobene Anrechnung der Steuergutschrift beim Anteilseigner ein. Hinsichtlich des Grundsatzes der Ertragsbesteuerung sollte die spätere Verwendung bei zufälliger Gültigkeit eines neuen Steuerrechtes keine Verbesserung oder Verschlechterung hervorrufen. Es könnte erwogen werden, diesen Ausgleichsteuerbetrag entweder zu ermässigen oder eine zeitlich begrenzte Steuerstundung zu gewähren.

---

1) Steuerkongressreport, a.a.O., S.106.

eb) Gewinnausschüttungen aus unbesteuerten oder ermässigt besteuerten Einnahmen

Der Referentenentwurf sieht in § 18 KStG (RE) für Ausschüttungen, resultierend aus steuerfreien Einnahmen, unabhängig von der unterschiedlichen Grundlage der Entstehung eine Ausgleichsteuer in Höhe von 14/11 der Ausschüttung vor. Bei dieser Globalregelung besteht die Gefahr, "dass ausschliesslich im Hinblick auf die Praktikabilität und die verwaltungsmässige Vereinfachung der 'Holzhammer'[1] angesetzt wurde", wobei den Empfehlungen der Steuerreformkommission in keiner Weise Rechnung getragen wurde.

Grundsätzlich lassen sich zwei Arten von steuerfreien oder steuerermässigten Einnahmen unterscheiden, einmal die, deren Steuerbegünstigung ausschliesslich der Kapitalgesellschaft zusteht und somit bei einer empfangenden Personengesellschaft steuerpflichtig wären,[2] und jene Einnahmen, die unabhängig vom empfangenden Steuersubjekt begünstigt sind. Hier kann den Ausführungen von Thiel gefolgt werden,[3] dass nur jene Steuerbegünstigungen in die Sphäre des Anteilseigners weitergeleitet werden sollen, die diesem auch ohne Zwischenschaltung der Kapitalgesellschaft zustehen würden (z.B. § 3 EStG, § 2o KStG). Die Vorschläge der Steuerreformkommission[4] sehen keine weitergehende Differenzierung vor.

Da im Zeitpunkt der Ausschüttung nicht feststell-

---

1) Wöhe, Günther, Körperschaftsteuerreform, a.a.O., S.338.
2) Vgl. Wöhe, Günther, Körperschaftsteuerreform, a.a.O., S.337.
3) Vgl. Thiel, Rudolf, a.a.O., S.18 ff.
4) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 241-246.

bar ist - dies ist hinsichtlich der Kasseneinheit wohl zu keinem Zeitpunkt möglich -, welche Beträge den steuerermässigten Einnahmen entstammen, hat die Steuerreformkommission drei grundsätzliche Behandlungsmöglichkeiten vorgeschlagen:[1)]

a) steuerfreie Einkünfte sind voll im ausgeschütteten Betrag enthalten;

b) steuerfreie Einkünfte sind voll im thesaurierten Betrag enthalten;

c) steuerfreie Einkünfte sind anteilmässig im ausgeschütteten und im thesaurierten Betrag enthalten.

Analog dieser unterschiedlich möglichen Betrachtungsweise müsste die Behandlung der Ausschüttung im Rahmen der Einkommensteuer des Anteilseigners erfolgen (das anzuwendende Verfahren ist grundsätzlich für steuerfreie und für steuerermässigte Einkünfte anzuwenden).

Die Kommission sprach sich aus "Vereinfachungsgründen" für die Lösung b) aus. Dies würde bedeuten, dass dem Gesellschafter nur dann eine Mitteilung gemacht werden muss, wenn die steuerfreien Einnahmen der Gesellschaft höher sind "als der Gewinn vor Körperschaftsteuer, der thesauriert werden soll".[2)] Darüber hinaus ist es notwendig, die den Rücklagen zugeführten begünstigten Einnahmen besonders zu kennzeichnen, da sie im Falle ihrer erfolgsneutral zulässigen Auflösung auch beim Anteilseigner steuerfrei bleiben

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 241.
2) Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 243.

sollen.[1]

Die von der Reformkommission gewählte Fiktion der Behandlung der steuerbegünstigten Einnahmen führt für den Fiskus zu geringeren Gesamteinnahmen aus der Körperschaftsteuer, als wenn angenommen worden wäre, dass die steuerbegünstigten Einnahmen sofort ausgeschüttet werden.

Basierend auf dem Grundsatz, dass Gewinne letztlich der Einkommensteuer des Anteilseigners unterworfen werden sollen, scheint diese Regelung am zweckmässigsten, weil hierdurch unter der Voraussetzung der gleichen Ausschüttungsquote eine zu den Fällen der Abschnitte ea) oder ec) zeitlich relativ frühere Erfassung der Gewinne beim Anteilseigner erfolgt.[2]

Aus dem Dargestellten ergibt sich, dass es unter Vermeidung eines Systemverstosses ratsam erscheinen könnte, § 18 KStG (RE) zu überarbeiten und neben der Berücksichtigung der Vorschläge der Steuerreformkommission auch noch die differenziertere Betrachtung der Zulässigkeit der Weiterleitung von Vergünstigungen in die Neufassung mit einzubeziehen.

ec) Behandlung der Erstattung der Körperschaftsteuer auf Beteiligungserträge steuerbefreiter Inländer

Die möglichen Einschränkungen der persönlichen und der sachlichen Befreiungen gemäss § 4 KStG sowie § 23 a KStG, § 12 KStDV, § 23 KStG, § 31 KStDV, § 8 KStG[3] sollen hier nicht erörtert werden, es sollen

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 255.
2) Vgl. Wöhe, Günther, Körperschaftsteuerreform, a.a.O., S.337.
3) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 286 und Tz 41o ff.

lediglich Probleme im Zusammenhang mit dem Anrechnungsverfahren dargestellt werden, die unabhängig vom Umfang der einzelnen Arten der Befreiung entstehen können.

Nach geltendem Recht sind die Vorschriften des § 4 Abs.1 KStG nicht anzuwenden, soweit die inländischen Einkünfte dem Steuerabzug unterliegen.[1] Dies verbietet für solche Körperschaften die Erstattung der Kapitalertragsteuer mit Ausnahme jener Gesellschaften, deren Zweck kirchlicher, gemeinnütziger oder mildtätiger Art ist (§ 4 Abs.1 Ziff.6 KStG in Verbindung mit § 13 a KapStDV).

Im Hinblick auf das Prinzip der Wettbewerbsfreiheit schlägt die Kommission vor, eine Erstattung der Körperschaftsteuer aus Beteiligungserträgen an Betrieben gewerblicher Art bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften nicht zuzulassen.[2] Ebenfalls in Anlehnung an das geltende Recht soll die Erstattung der Körperschaftsteuer aus Beteiligungserträgen, die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen zufliessen, die ausschliesslich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwekken dienen,[3] zugelassen werden - mit Ausnahme öffentlich-rechtlicher Körperschaften kirchlicher Zwecke, weil hier theoretisch die Möglichkeit besteht, ihre Beteiligungserträge auch zur eigenen Vermögensbildung zu verwenden.[4]

Der Referentenentwurf folgte bei der Behandlung öffentlich-rechtlicher Körperschaften den Empfehlungen

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 427.
2) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 43o ff.
3) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 434.
4) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 436.

der Steuerreformkommission (§ 27 Abs.4 KStG (RE). Für die wegen Gemeinnützigkeit befreiten Körperschaften - mit Ausnahme der Kirchen und der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen - sieht der Referentenentwurf vor, dass ihnen die Körperschaftsteuer, "soweit sie 3o% der Gewinnanteile zuzüglich der darauf lastenden Körperschaftsteuer übersteigt", erstattet werden soll (§ 29 KStG (RE)).[1)]

Die vorgesehenen Regelungen für öffentlich-rechtliche Körperschaften bedeuten im Verhältnis zum geltenden Recht eine geringe Schlechterstellung, da bisher zwar die Steuerpflicht durch den Abzug vom Kapitalertrag abgegolten war, diese Beträge jedoch vorher dem Steuersatz für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen unterlagen, insgesamt ca. 45% des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns. Wenn nun der in unserer Wirtschaftsordnung nicht zu vertretende mögliche steuerliche Wettbewerbsvorteil öffentlich-rechtlicher Institute berücksichtigt wird, scheint die vorgeschlagene Regelung für die Einführung des Anrechnungsverfahrens praktikabel.

ed) Behandlung einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln

Nach dem gegenwärtig geltenden Recht unterliegt der Erwerb neuer Anteile aus der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nicht den Steuern vom Einkommen und vom Ertrag.[2)]

Die Steuerreformkommission hat sich nun dafür aus-

---

1) Vgl. o.V., Einführung, a.a.O., S.3.
2) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 257.

gesprochen, die Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital (Zusatz-, Gratisaktien, Stockdividende) steuerlich wie eine Ausschüttung zu behandeln.[1] Hierdurch wird sichergestellt, dass die von der Gesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer der Einkommensteuer des Anteilseigners angerechnet wird und somit der Gewinn möglichst schnell an die individuelle Einkommensteuer des Anteilseigners angepasst werden kann. Die mit der Umwandlung steuerfreier Rücklagen zusammenhängenden Probleme sind an früherer Stelle bereits erörtert worden.

Aus Gründen der Vermeidung von höheren Steuerausfällen schliesst sich der Referentenentwurf dem Vorschlag der Steuerreformkommission nicht an.[2] Dies ergibt sich aus der Formulierung des § 2o Abs.1 EStG (RE).[3] Thiel führt allerdings aus,[4] dass es im Hinblick auf die Rechtswirksamkeit für die Ermittlung der Einkünfte im Wege des Vermögensvergleichs (§§ 4 und 5 EStG) zwingend geboten wäre, die neue Vorschrift im Zusammenhang mit der Änderung des Körperschaftsteuerrechts nicht unter dem Abschnitt Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen, sondern die Formulierung im Rahmen der Allgemeinvorschrift "Einkunftsarten, Einkünfte, Einkommen" unter § 2 b EStG (RE) vorzunehmen.

Basierend auf der Grundüberlegung des Anrechnungsverfahrens, die Möglichkeit zu schaffen, die Gewinne der Körperschaft ohne Doppelbelastung der Einkommen-

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.VI, Tz 259; BDI/DIHT, a.a.O., S.26.
2) Vgl. Wöhe, Günther, Körperschaftsteuerreform, a.a.O., S.335.
3) Vgl. o.V., Referentenentwurf, a.a.O.
4) Vgl. Thiel, Rudolf, a.a.O., S.1o ff.

steuer der jeweiligen Anteilseigner zu unterwerfen, wäre es wünschenswert, Gratisaktien als Ausschüttungen zu behandeln. Demgegenüber ist bei der praktischen Durchführung ein möglicher Steuerausfall zu berücksichtigen, der zwar allein nicht ausschlaggebend sein kann, aber zugleich jenen Punkt berührt, an dem wieder einmal die systemgerechte theoretische Ausgestaltung der Praxis gegenüber u.U. Zugeständnisse machen muss.

Zwar ist es richtig, dass eine laufende Kapitalerhöhung zur Verwässerung des Börsenkurses der Anteile führen würde, doch bestünde auch die Gefahr, dass Ausschüttungen in der Zukunft bei Zulassen von Stockdividenden zum grossen Teil aus solchen bestehen würden.

Das Nichtzulassen der Steuergutschrift auf die in der Stockdividende enthaltenen und abgeführten Körperschaftsteuerbeträge stellt einen Verstoss gegen das System des Anrechnungsverfahrens dar und könnte vielleicht dadurch gemildert werden, dass die Höhe der Stockdividende "von einem bestimmten Prozentsatz im Verhältnis zu dem zur Ausschüttung gelangenden Gewinn"[1] abhängig ist. Falls Kapitalerhöhungen nur in diesem Rahmen erfolgen würden, würde sichergestellt werden, dass die als Eigenkapital ausgewiesenen Beträge nicht teilweise noch mit der Körperschaftsteuer belastet sind.

Sollte dem nicht gefolgt werden können, so müssten die dem Nennkapital aus der Rücklage zugeführten Beträge gemäss den Vorstellungen über die Rücklagenbildung unter Berücksichtigung steuerpflichtiger und steuerbegünstigter Einnahmen weitergeführt werden, um somit

---

1) Vgl. BDI/DIHT, a.a.O., S.27.

sicherzustellen, dass dem Anteilseigner die Steuergutschrift spätestens im Zeitpunkt der Liquidation oder Kapitalherabsetzung zugeschrieben werden kann.

ee) Behandlung von Verlusten

Nach geltendem Recht vermindert die Verrechnung von Verlustvorträgen die Steuerbemessungsgrundlage. "Ist nun das verbleibende Einkommen ebensohoch wie der ausgeschüttete Gewinn, so führt dies zu einer Steuerersparnis von 51%" des mit dem Verlust verrechneten Einkommens.[1] Übersteigt die Ausschüttung das verbleibende Resteinkommen, so bewegt sich die Ersparnis im Rahmen des ermässigten Steuersatzes.

Ist im Anrechnungsverfahren die gesamte ausgeschüttete Dividende höher als das nunmehr verbleibende, durch Verrechnung mit dem Verlustvortrag verminderte Einkommen - unter Berücksichtigung der besprochenen Behandlung von Rücklagen -, so erhält der Anteilseigner eine Steuergutschrift, da von der Gesellschaft vorher eine Ausgleichssteuer nach § 18 KStG (RE) und § 2o KStG (RE) abgeführt wurde. Analog wird die Behandlung durchgeführt, wenn Teile des Dividendenbetrages das verbleibende Einkommen übersteigen. Hierdurch unterliegt eine Ausschüttung, die bei der Gesellschaft steuerfrei geblieben ist, der Einkommensteuer des Anteilseigners.

Daraus ergibt sich, Ausschüttungen, "soweit sie wegen eines Verlustvortrages bei der Gesellschaft steuerfrei geblieben sind, bei den Anteilseignern wie steuerfreie Einkünfte zu behandeln",[2] um hierdurch zu ge-

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 247.
2) Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 249.

währleisten, dass nicht Einnahmen, die durch Berücksichtigung der Verlustvorträge nicht zu Einkünften geworden sind, der Einkommensteuer unterliegen.

Soweit bekannt, ist im Rahmen des Referentenentwurfs keine gesonderte Regelung des Verlustvortrags vorgesehen; auch hierüber sollten weitere Überlegungen vorgenommen werden.

ef) Probleme im Zusammenhang mit der Veräusserung von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft

Die gegenwärtige Regelung des Einkommensteuerrechts sieht nach § 22 EStG in Verbindung mit § 23 EStG eine steuerliche Erfassung von Veräusserungsgewinnen aus privatem Wertpapierbesitz nur dann vor, wenn die "Spekulationsfrist" von 6 Monaten zwischen Erwerb und Veräusserung unterschritten wurde. Wie die Steuerreformkommission ebenfalls ausführte,[1] widerspricht dies einer an der persönlichen Leistungsfähigkeit orientierten Einkommensbesteuerung. Aus "verwaltungstechnischen Gründen" wurde trotzdem empfohlen, die "Steuerfreiheit für Gewinne ausserhalb der Spekulationsfrist aufrechtzuerhalten".[2] Die Ausgestaltung dieser Gesetzesvorschrift gehört ebenso wie die Besteuerungsvorschrift der Veräusserungsgewinne wesentlicher Beteiligungen (§ 17 EStG) und die Behandlung jener Anteile, die sich im Betriebsvermögen befinden (§§ 4, 5 und 6 EStG), in den Themenkreis um die Gestaltung der Vorschriften des Einkommensteuerrechts

---

1) Gutachten, a.a.O., Abschn.II, Tz 96.
2) Gutachten, a.a.O., Abschn.II, Tz 1o2.

und deren Auswirkung auf die analog gestalteten Vorschriften des Körperschaftsteuerrechts.[1)]

Unabhängig von der Ausgestaltung des Einkommensteuergesetzes müsste den Ausführungen der Steuerreformkommission für das Anrechnungsverfahren gefolgt werden, dass es unmöglich ist, in der Praxis zu ermitteln, inwieweit die Kurssteigerung von Wertpapieren auf die Zunahme von Rücklagen - hierdurch würde die Anrechnung einer Steuergutschrift begründet werden - oder auf andere Faktoren im Firmenbereich (Firmenwert) oder auf veränderte Gegebenheiten am Kapitalmarkt zurückzuführen ist.[2)] Unabhängig von der Einrechnung der Veräusserungsgewinne in die Steuerbemessungsgrundlage, können Probleme im Zusammenhang mit der Einrechnung der auf der Rücklage lastenden Körperschaftsteuer in den Verkaufspreis von Beteiligungen entstehen, die keinen Börsen- oder Marktwert haben oder deren Preis bei qualifizierter Beteiligung vom Börsen- oder Marktwert abweicht.

Bei der Betrachtungsweise muss zwar davon ausgegangen werden, dass der vorliegende Referentenentwurf eine Entlastung nur im Rahmen der Ausschüttung vorsieht - die Probleme der Systemgerechtigkeit dieser Regelung wurden angesprochen -, dass jedoch unabhängig hiervon durch die Möglichkeit einer qualifizierten Beteiligung die Ausschüttungspolitik beeinflusst werden kann, "wodurch sich Unterschiede in der Bewer-

---

1) Siehe u.a. § 7a KStG und Schreiben des Bundesministeriums für Wirtschaft und Finanzen vom 3o.12.1971; § 9 KStG.
2) Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 264; BDI/DIHT, a.a.O., S.28 f.

tung des Veräusserungspreises von Beteiligungen ergeben können".[1)]

Veräusserung einer 1oo%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft von einer Aktiengesellschaft an einen buchführungspflichtigen Kaufmann

Hier und in den folgenden Ausführungen wird beispielsweise von folgender Zahlengrundlage ausgegangen:[2)] Vermögen der X-Gesellschaft

Stammkapital		1oo
versteuerte offene Rücklage		1oo
stille Rücklage	1oo	
abzüglich der auf dieser Rücklage lastenden zukünftigen KSt, 56%	56	44
Vermögen		244

möglicher Kaufpreis der X-Gesellschaft

Vermögen der X-Gesellschaft		244
+ Anspruch auf Anrechnung der gezahlten KSt auf offene Rücklagen	127	
+ Anspruch der KSt auf stille Rücklagen	56	183
möglicher Kaufpreis		427

---

1) Im Zusammenhang mit nachfolgenden Ausführungen wird verwiesen auf Thiel, Rolf und Schad, Joachim, Die Veräusserung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, in: DB 1972, Nr.11, S.497 ff.

2) Vgl. Thiel-Schad, a.a.O., S.497, wobei die Verfasser unter "Teilwert" den "gemeinen Wert" zu verstehen scheinen.

Unter Zugrundelegung dieses Kaufpreises entsteht im Rahmen des oben aufgeführten Sachverhaltes beim Veräusserer ein buchmässiger Veräusserungsgewinn, nach Körperschaftsteuer, von 144 (Veräusserungserlös 427 ./. Buchwert = 100 ./. KSt auf Veräusserungsgewinn = 183). Der Liquiditätszufluss aus der Veräusserung beträgt 244 (427 ./. 183). Der Erwerber hat nun die Möglichkeit, im Rahmen seines Einflusses auf die Ausschüttungspolitik der Körperschaft die Ausschüttung der versteuerten und der stillen Rücklagen zu veranlassen. Der dem Erwerber somit zufliessende Betrag von 327 (144 Gewinnausschüttung + 183 Steuergutschrift) ist somit in seine persönliche Steuerbemessungsgrundlage (Einkommensteuer) mit einzubeziehen. Unter der Voraussetzung, dass, wie in dem zitierten Beispiel angenommen,[1] eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung (§ 11 BewG) auf die zu 427 erworbene Beteiligung zugelassen wird, beträgt der anzusetzende Ausschüttungsgewinn 0, die Einkommensteuerschuld aus der Gewinnausschüttung somit 0, die anzurechnende Körperschaftsteuerschuld, die hiermit voll erstattet wird, 183.

Der an den Veräusserer über das Vermögen von 244 hinausgehend bezahlte Betrag - 183 - wird somit vom Finanzamt zurückerstattet.

Unterläge der Veräusserungsgewinn beim Veräusserer einen Steuersatz, der unter dem angenommenen Satz von 56% liegt (z.B. Veräusserer, Einzelunternehmer nimmt § 16 Abs.1 Nr.1 EStG in Verbindung mit § 34 EStG Besteuerung des Veräusserungsgewinns mit dem halben durchschnitt

---

1) Vgl. Thiel-Schad, a.a.O., S.497, Sp.2.

lichen Steuersatz in Anspruch), so entsteht diesem ein endgültiger Steuergewinn.

Würde der Veräusserungsgewinn gemäss § 6 b Abs.1 EStG übertragen, so könnte durch Vermeidung der sofortigen Besteuerung ein zusätzlicher Gewinn erzielt werden.

Diese Verfahrensweise ist jedoch nur dann sinnvoll, wenn die ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung anerkannt wird und die wirtschaftliche Lage der veräusserten Kapitalgesellschaft dies zulässt.

Veräusserung einer 25%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft von einer Aktiengesellschaft an einen buchführungspflichtigen Kaufmann

Erhält der Erwerber unter den nunmehr geltenden Voraussetzungen keinen Einfluss auf die Ausschüttungspolitik der erworbenen Gesellschaft, so entfällt die Möglichkeit, den in den Rücklagen latent vorhandenen Erstattungsanspruch zu realisieren. Dies bedeutet für den Erwerber, dass lediglich ein rechnerischer Kaufpreis von 244 akzeptiert werden kann.

Für den Veräusserer bedeutet dies, dass der Veräusserungsgewinn (Veräusserungspreis 244 ./. Buchwert 100) von 144, hervorgerufen durch eine Realisierung der Rücklagen, zur Körperschaftsteuer herangezogen wird und eine Doppelbelastung in dieser Höhe nicht vermieden werden kann, da keine Anrechnung der hierauf lastenden Körperschaftsteuer erfolgen kann.

Die Beispiele zeigen, dass ein Erwerber, der die Macht besitzt, die Ausschüttungspolitik der zur Veräusserung stehenden Gesellschaft zu beeinflussen, theore-

tisch in der Lage wäre, einen höheren Preis zu bezahlen - unter der Voraussetzung der Anerkennung der Teilwertabschreibung - als jene Anteilserwerber, die diesen Einfluss nicht haben oder durch den Zukauf nicht erlangen. Die Folgerung, dass hierdurch Konzentrationstendenzen gestärkt werden könnten, erscheint im Hinblick auf die Übertragbarkeit der hier zugrunde liegenden Annahmen - wirtschaftlicher und finanzrechtlicher Art - in die Praxis dennoch problematisch.

Veräusserung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft an eine Privatperson

Das Einkommensteuerrecht ermöglicht für Anteile, die sich in Privatbesitz befinden, keine Teilwertabschreibung. Aus diesem Grund muss ein privater Erwerber die Ausschüttung aus Rücklagen, die er unter Umständen durch seinen Einfluss erwirkt hat, voll in die Steuerbemessungsgrundlage seiner Einkommensteuer einbeziehen. Der im Beispiel auf Seite 110 entstandene Effekt tritt somit, im Gegensatz zu den dort aufgezeigten Ergebnissen, unter Umständen nur in der Differenz zwischen persönlichem Einkommensteuersatz und dem Satz der Körperschaftsteuer, repräsentiert durch die Steuergutschrift, auf.

Auch im Falle einer wesentlichen Beteiligung im Sinne des § 17 EStG wird die Besteuerung der Ausschüttung ohne Anrechnung einer Teilwertabschreibung beim Erwerber vorgenommen. In diesem Falle treten deshalb die im Beispiel aufgeführten Gegebenheiten ebenfalls nicht ein.

Veräusserung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch eine nicht steuerpflichtige Körperschaft an einen buchführungspflichtigen Kaufmann

Wie im Beispiel auf Seite llo aufgeführt, ist der buchführende Erwerber in der Lage, unter bestimmten Voraussetzungen die in den Rücklagen latent vorhandene Steuergutschrift im Kaufpreis zu vergüten. Ist nun der Veräusserer, wie in diesem Beispiel, eine öffentlich-rechtliche Körperschaft, so würde infolge der Befreiung von der Steuerpflicht ein Nettoveräusserungsgewinn von 327 entstehen. Dieser wirtschaftliche Vorteil würde zu Lasten des Steueraufkommen gewährt werden.

Um die hier aufgezeigten Folgen zu verhindern, sieht § 57a EStG (RE) vor, dass bei Veräusserung "durch eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige natürliche oder juristische Person, die innerhalb der letzten 5 Jahre mit mindestens lo v.H. am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt war, wenn der Veräusserungspreis DM 5o.ooo,- überstiegen hat", der Anrechnungsanspruch für alle Gewinnausschüttungen nicht gegeben wird, soweit diese aus offenen Rücklagen stammen (§ 57a Abs.2 EStG (RE)); insoweit werden die hier bezeichneten Ausschüttungen auch nicht der Einkommensteuer unterworfen.

Trotz dieser Regelung tritt der auf Seite llo ff. dargestellte wirtschaftliche Vorteil im Hinblick auf die stillen Rücklagen zu Lasten des Steueraufkommens ein.

eg) Mögliche Behandlung einer Fusion zweier Aktiengesellschaften

In Analogie zum Umwandlungsgesetz sieht auch § 16 KStG (RE) vor, dass der Übergang des Vermögens einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft mit oder ohne Abwicklung auf eine andere unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ohne Besteuerung des sich eventuell ergebenden Gewinns erfolgt, und zwar soweit "das Vermögen als Ganzes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft erfolgt und sichergestellt sein muss, dass dieser Gewinn später der Körperschaftsteuer unterliegt".

Soll nun davon ausgegangen werden, dass sich zwei Publikumsgesellschaften vereinigen wollen, wobei von der auflösenden Gesellschaft das im Beispiel auf Seite 110 aufgeführte Vermögen angenommen wird, so kann sich diese Verschmelzung durchaus steuerneutral vollziehen.

"Es bietet sich jedoch ein zweiter Weg an, der unter der Herrschaft des Anrechnungsverfahrens zu steuerlichen Vorteilen führen kann."[1)]

Als ersten Schritt bietet die erwerbende Kapitalgesellschaft den Aktionären der auflösenden Kapitalgesellschaft einen Umtausch der alten Aktionärsanteile in junge Aktien der erwerbenden Kapitalgesellschaft an, die diese im Wege einer Kapitalerhöhung beschafft hat. Die hereingenommenen Aktien bucht die erwerbende Kapitalgesellschaft als Sacheinlage, die sie nach § 11 Abs.2 BewG mit dem gemeinen Wert bewertet und wie folgt berechnet:

---

1) Vgl. Thiel-Schad, a.a.O., S.500.

Grundkapital V	1oo
Rücklagen V (versteuert)	144
Anrechnungsanspruch	183
gemeiner Wert d. V Aktien	427

Der zweite Schritt ist nunmehr die Vollziehung der Umwandlung, wobei die erwerbende Aktiengesellschaft an Stelle des gemeinen Wertes nunmehr das reale Betriebsvermögen verbucht, das sich zusammensetzt aus Grundkapital + versteuerte Rücklage = 244 + 183 Erstattungsanspruch = 427, wobei der Erstattungsanspruch durch die im Wege der Umwandlung ausgeschütteten Rücklagen entsteht. Insoweit vollzieht sich nun die Umwandlung in der Sphäre der erwerbenden Aktiengesellschaft steuerneutral.

Gegenüber dem Verfahren der steuerneutralen Übertragung des gesamten Vermögens ergeben sich folgende Vorteile:

a) Der dem Finanzamt gegenüber bestehende Erstattungsanspruch in Höhe von 183 ergibt nach Abzug der noch zu zahlenden Körperschaftsteuer in Höhe von 56 einen echten Mittelzufluss von 127.

b) Die steuerneutrale Realisierung der bisher stillen Reserven erlaubt es nunmehr, von einem höheren Wert abzuschreiben.

Um die hier aufgezeigten Folgen nicht eintreten zu lassen, schlägt Thiel[1] vor, im Zusammenhang mit der Einführung des Anrechnungsverfahrens einen zusätzlichen Paragraphen in das Einkommensteuergesetz einzuführen, der vorsieht, dass "Teilwertabschreibungen auf

---

1) Thiel-Schad, a.a.O., S.5o1 f.

Anteile an Kapitalgesellschaften sowie Verluste, die bei der Veräusserung solcher Anteile entstehen, nicht abgezogen werden dürfen, wenn der Wert der Anteile infolge von Gewinnausschüttungen unter die Anschaffungskosten oder unter sonstige steuerlich massgebliche Werte gesunken ist".

Diese Vorschrift würde den aufgezeigten Missbrauch ebenso verhindern wie das Versagen des Anspruches auf Steuerguthaben in den aufgezeigten Fällen, wobei dies unter Umständen einen Systembruch gegenüber dem einzuführenden Anrechnungsverfahren darstellen würde. Es ist lediglich die Frage zu stellen, ob nicht § 6 StAnpG bereits die nötige Handhabe bieten würde, um die missbräuchliche Anwendung des Anrechnungsverfahrens hinsichtlich der Steuergutschrift zu unterbinden.

Die hier aufgezeigten Probleme erheben keinen Anspruch darauf, dass hiermit alle Schwierigkeiten behandelt worden seien, die im Zusammenhang mit der Ausgestaltung und der Einführung des Anrechnungsverfahrens entstehen können. Es zeigt sich jedoch auch, dass das Anrechnungsverfahren, falls es als systemkonforme Besteuerungsform der Körperschaften angesehen werden kann, selbst in schwierigen Fällen den Erfordernissen der Praxis durchaus gerecht werden könnte.

III. Das Steuerrecht unter dem Gesichtspunkt von Auslandsbeziehungen

Die Betrachtung eines Steuersystems oder einer speziellen Steuerart, hier des Anrechnungsverfahrens, unter dem Blickwinkel internationaler Beziehungen hat im wesentlichen wohl drei Gesichtspunkte zu berücksichtigen.

Zum einen sind es die legitimen nationalen Interessen, die es nicht zulassen, dass das Steueraufkommen im Wege der Auslagerung von Einkommen und/oder Vermögen den wirtschaftlichen Tatbeständen gegenüber verfälscht wird.

Zum zweiten müssen diese Interessen dort ihre Grenze finden, wo zwischenstaatlich ausgleichende Verträge Platz greifen, um den wünschenswerten und notwendigen Austauch von Gütern, Diensten und Kapitalien zu gewährleisten, wobei kurzfristig notwendige Massnahmen zur Stabilisierung nationaler wirtschaftlicher Abläufe, die zweifellos diesen Grundsatz einschränken können, ausser acht bleiben müssen.

Zum dritten ist in Deutschland und allen europäischen Ländern bei Änderung einer bestehenden Steuerart zu berücksichtigen, dass in Europa der politische Wille besteht, Steuerarten und Steuersysteme zu harmonisieren.

Im Zusammenhang mit der Einführung einer neuen nationalen Steuerart ist somit zu bedenken, ob diese Form sich auf andere Länder des Marktes übertragen lässt oder ob es im Falle der Harmonisierung notwendig werden würde, die Einzelsteuer und damit zusammenhängende andere Steuerarten nochmals zu ändern.

1. Die ablehnende Haltung des Gutachtens der europäischen Gemeinschaft gegenüber dem Anrechnungsverfahren

Im Hinblick auf den Willen der Partner der EWG, binnenmarktähnliche Verhöltnisse im Rahmen dieser Wirtschaftsgemeinschaft zugrunde zu legen, ist die Angleichung der Körperschaftsteuerstrukturen eine der wichtigsten und dringendsten Aufgaben im Bereich der Steuerharmonisierung. Solange es nicht möglich ist, ein

einheitliches Steuersystem für die EWG-Staaten zu schaffen, wird grundsätzlich empfohlen, die jeweiligen Steuerstrukturen einander anzugleichen.[1] Unter dem Gesichtspunkt der gegenwärtig herrschenden verschiedenstartigen Möglichkeiten der Besteuerung der Körperschaften, würde dies bedeuten, eine bestimmte einheitliche Besteuerungsform als wünschenswert und systemgerecht anzusehen.

In einem Gutachten empfahl van den Tempel die "Einführung des klassischen Systems der reinen Körperschaftsbesteuerung für alle Mitgliedstaaten der EWG".[2] Die Entscheidung für dieses System erfolgte im Rahmen dieses Gutachtens - wobei nicht vertiefend darauf eingegangen werden soll - durch Ablehnung aller anderen möglichen Systeme.

Die Möglichkeit der Einführung des Anrechnungsverfahrens wurde durch die grundlegende Überlegung verworfen, dass kein EWG-Staat zur "Abschaffung einer 'echten' KSt bereit sein wird".[3] Daneben wird die Theorie, wonach die "offene Aktiengesellschaft nichts anderes darstellt als ein Unternehmen sämtlicher Aktionäre", als "Rückkehr in eine Konzeption des 19.Jahrhunderts bezeichnet"[4] und als Widerspruch zur Wirklichkeit angesehen.[5] Unter diesen Voraussetzungen und im Hinblick auf die "Verwirklichung der Gleichheit der steuerlichen Behandlung sowie auf die praktikable internationale Vermeidung der Doppelbesteuerung"[6] wird sodann die oben aufgeführte Empfehlung ausgesprochen.

---

1) Vgl. Tempel, van den, a.a.O., S.3.
2) Tempel, van den, a.a.O., Tz 159.
3) Tempel, van den, a.a.O., Tz 5, Tz 114.
4) Tempel, van den, a.a.O., Tz 119.
5) Vgl. Tempel, van den, a.a.O., Tz 12o.
6) Tempel, van den, a.a.O., Tz 158.

2. Die Ausgestaltung des Anrechnungsverfahrens unter Berücksichtigung von Auslandsbeziehungen

Bei der Darstellung des Anrechnungsverfahrens unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Behandlung ausländischer Anteilseigner kann man es wohl als zulässig annehmen, dies als Ergänzung und nicht als Verstoss gegen die Empfehlung des Gutachtens der Europäischen Gemeinschaft im Hinblick auf die Harmonisierung der Körperschaftstrukturen anzusehen.

a) Vorschriften des geltenden Rechts

Besitzt eine inländische Obergesellschaft an einer inländischen Untergesellschaft eine Schachtelbeteiligung von mindestens 25% (§ 9 KStG), so unterliegen die ausgeschütteten Gewinne bei der Untergesellschaft dem ermässigten Steuersatz, wobei bei der Obergesellschaft dann, wenn die Dividende nicht mehr weiter ausgeschüttet wird, eine Nachsteuer in Höhe von 36% zu entrichten ist (§ 19 Abs.5 KStG).[1)]

Unter der Voraussetzung, dass Dividenden im Regelfall im ausländischen Vertragsstaat bei der dortigen Muttergesellschaft nicht mehr zur Besteuerung herangezogen werden, ergibt sich für das Verhältnis ausländische Muttergesellschaft zu inländischer Tochtergesellschaft eine Steuerbelastung von 23,4% inkl. Schattenwirkung im Steuerkreis der Tochtergesellschaft, sowie eine 25%ige Kapitalertragsteuer auf die Nettodividen-

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 35.

de, (vgl. Art.1o DBA, BRD/Schweiz), so dass ein Betrag von 57,45% zur Reinvestition bei der ausländischen Muttergesellschaft verbleibt, bei der inländischen Muttergesellschaft hingegen wären es 52,5%.[1] Hieraus wird eine nicht gerechtfertigte Bevorzugung der ausländischen Muttergesellschaft abgeleitet, doch ist dies nur dann der Fall, wenn das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen eine Freistellung der Dividende im anderen Vertragsstaat vorsieht oder wenn die dortige zusätzliche Steuerbelastung unter Anrechnung der deutschen Steuer günstiger ist.[2] Ähnliches gilt für Anteilseigner, die keine qualifizierte Beteiligung besitzen.

Eine inländische Muttergesellschaft konnte, falls ein Doppelbesteuerungsabkommen nichts anderes vorsah, nach § 19 a KStG die ausländische gezahlte und festgesetzte Steuer, sofern sie der deutschen KSt entsprach, auf ihre eigene KSt-Schuld anrechnen, ähnliches gilt für natürliche Personen gemäss § 34 c EStG. In beiden Fällen ist aber eine Ausnahme für Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen vorgesehen, zusätzlich können Ausnahmen für besonders gelagerte Fälle Berücksichtigung finden.

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 37; Bulletin, a.a.O., S.1o24.
2) Vgl. Hoyer, Wolfgang, Zum "Ausländereffekt" der Körperschaftsteuerreform in Deutschland, in: DB 1971, Nr.51/52, S.2429-2433, hier wird gezeigt, dass im Verhältnis Deutschland zu USA oder Kanada keine Besserstellung vorhanden ist.

b) Vorgesehene Regelung der Behandlung beschränkt körperschaftsteuerpflichtiger Anteilseigner im Anrechnungsverfahren

Gemäss den Vorschlägen der Steuerreformkommission[1] sieht der Referentenentwurf für die qualifizierte Beteiligung ausländischer juristischer Personen und für inländische Betriebsstätten ausländischer juristischer Personen ein Versagen des Erstattungsanspruches mangels gegebener Anrechnungsmöglichkeit vor.[2] Für Minderheitsbeteiligungen ausländischer juristischer Personen und Personenvereinigungen empfiehlt die Kommission eine Aufspaltung der KSt in eine definitive Körperschaftsteuer und in eine anrechenbare Kapitalertragsteuer, wobei die Definitivsteuer dem Satz nach heute gültigem Recht prozentual ähnlich sein sollte.

Der Referentenentwurf sieht in § 127 Abs.1 EStG (RE) somit für beschränkt Einkommensteuerpflichtige, die "in einem ausländischen Staat ansässig sind, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht", vor, dass diesen die auf den Einnahmen im Sinne des § 57 Abs.1 Nr.1-3 EStG (RE) "lastende KSt vergütet wird, soweit sie 25 v.H. der Einnahmen zuzüglich der KSt übersteigt". Hierunter fallen insbesondere Einnahmen durch Gewinnanteile, durch Zinsen, durch Leistungen auf Grund einer Kapitalherabsetzung oder infolge Auflösung einer unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft, durch verrechenbare Teile eines Betriebsvermögens, das nach den Vor-

---

1) Vgl. Gutachten, a.a.O., Abschn.IV, Tz 211-215.
2) Vgl. auch § 127 Abs.1 Satz 1 EStG (RE).

schriften des Umwandlungsgesetzes übertragen wird.[1)]

Ist in den dem beschränkt Steuerpflichtigen Anteilseigner zufliessenden Beträgen Ausgleichsteuer auf ausländische Einkünfte enthalten, so kann diese gemäss § 3o Abs.1 KStG (RE) auf Antrag erstattet werden.

Für ausländische Einkünfte unbeschränkt Steuerpflichtiger sieht § 25 KStG (RE) vor, dass bei Nichtvorhanden-sein eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Folgen des bisherigen § 34 c EStG und § 19 a KStG erhalten bleiben.

Regelt dagegen ein zugrunde liegendes Doppelbesteuerungsabkommen, dass die Dividende aus ausländischer qualifizierter Beteiligung bei der inländischen Muttergesellschaft nicht mehr zu versteuern ist, so wird bei Ausschüttung dieser Beträge eine Ausgleichsteuer in Höhe des gültigen Steuersatzes vorgesehen (§ 18 KStG (RE)). Auf die Notwendigkeit der Differenzierung im Hinblick auf die Weiterleitung steuerfreier Einnahmen wurde bereits an früherer Stelle hingewiesen. Unabhängig hiervon sollte, falls die Erhebung der Ausgleichsteuer im Sinne des Referentenentwurfes beibehalten wird, die Empfehlung des Bundesverbandes der deutschen Industrie berücksichtigt werden,[2)] wonach bei der Ausgleichsteuer eine gezahlte ausländische Quellensteuer Anrechnung finden sollte.

Ähnliche Probleme wie im Verhältnis deutscher Gesellschaft zu deutschem Anteilseigner im Zusammenhang mit der Besteuerung von Altrücklagen bei deren Umwandlung oder Ausschüttung können auch im Verhältnis zum

---

1) Vgl. § 57 Abs.1 EStG (RE).
2) Vgl. BDI, a.a.O., S.11.

Ausland entstehen. Löst eine inländische Tochtergesellschaft ihre Rücklagen auf und schüttet sie der ausländischen Muttergesellschaft aus, so entsteht hierdurch die Verpflichtung zur Zahlung der Ausgleichsteuer, die nach der jetzigen Form des Referentenentwurfes nicht mehr angerechnet oder ermässigt werden kann.

c) Verstösst die jetzige Form der Ausgestaltung des Anrechnungsverfahrens gegen das Verbot der steuerlichen Diskriminierung?

Dem geltenden Körperschaftsteuerrecht wird ein "Ausländereffekt" zum Nachteil einer deutschen Muttergesellschaft im Vergleich zu einer ausländischen Muttergesellschaft zugeschrieben. Diese Aussage wird aus der Tatsache abgeleitet, dass "die ausländische Muttergesellschaft die Dividende, vermindert um die darauf entfallende Kapitalertragsteuer, auf Grund des durch Doppelbesteuerungsabkommen gewährleisteten Schachtelprivilegs im Ausland nicht zu versteuern hat",[1] während eine deutsche Muttergesellschaft auf die von der Tochter bezogene Dividende eine Nachsteuer von 36% zu entrichten hat. Wrede[2] leitet hieraus einen Wettbewerbsvorteil für ausländische Konzerne in Höhe von 9% ab.

Zweifellos besteht gegenüber einzelnen Staaten ein solcher Wettbewerbsvorteil, grundsätzlich aber dann, wenn "entweder keine Ausschüttungen bei der

---

1) Bundesregierung, Bulletin, a.a.O., S.1029.
2) Vgl. Bundesregierung, Bulletin, a.a.O., S.1029.

deutschen Mutter erfolgen oder wenn diese Ausschüttungen bei der Ermittlung dieses Effektes unberücksichtigt bleiben".[1)]

Ein Belastungsvergleich einer deutschen mit einer amerikanischen und mit einer kanadischen Muttergesellschaft zeigt - vorausgesetzt, die Gesellschafter in den jeweiligen Sitzländern der Muttergesellschaft sind steuerpflichtig -, dass die Gesamtsteuern für die deutsche Muttergesellschaft 94,9% betragen, für die amerikanische Muttergesellschaft 96%, für die kanadische Muttergesellschaft 94,3%.[2)]

Das dargestellte Zahlenbeispiel zeigt die Problematik einer Pauschalargumentation, dass im geltenden Recht grundsätzlich ein begünstigender Ausländereffekt besteht. Dem Anrechnungsverfahren in der Konzeption des Referentenentwurfs wird nun die Umkehr des bisher teilweise vorhandenen begünstigenden Effekts hin zum Wettbewerbsnachteil für ausländische Muttergesellschaften vorgeworfen.

Vor allem unter Berücksichtigung ausländischer qualifizierter Beteiligungen an deutschen Unternehmen wird festgestellt, dass die verschiedene Behandlung der Körperschaftsteueranrechnung bei inländischen und ausländischen Aktionären "zu einer scharfen Diskriminierung der ausländischen Muttergesellschaft gegenüber der deutschen Mutter-

---

1) Hoyer, Wolfgang, Zum Ausländereffekt der Körperschaftsteuerreform in Deutschland, in: DB 1971, S.243o.

2) Vgl. Hoyer, Wolfgang, a.a.O., S.243o.

gesellschaft führt, soweit die Erträge an die Aktionäre der jeweiligen Muttergesellschaft weiter ausgeschüttet werden".[1)]

In der Folge wird auf das Problem der "Diskriminierung" noch näher einzugehen sein. Bereits hier sei jedoch darauf hingewiesen, dass Diskriminierung, wie sie auch Art.24 OECD Musterabkommen versteht,[2)] immer nur dann vorliegen kann,wenn vollständig gleiche Tatbestände unterschiedlich behandelt werden. Bei Gegenüberstellung einer deutschen Muttergesellschaft und einer ausländischen ist hierbei in jedem Fall der unterschiedliche Tatbestand der unbeschränkten Steuerpflicht der deutschen Muttergesellschaft gegenüber der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 KStG) der ausländischen Muttergesellschaft zu berücksichtigen.

Im Falle der vergleichsweisen Gewinnthesaurierung durch die ausländische bzw. deutsche Muttergesellschaft wird eine Gleichstellung erreicht. Loos führt dazu aus, dass "die deutsche Muttergesellschaft künftig die Möglichkeit hat, das Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren zu praktizieren". Bei einem angenommenen marginalen Einkommensteuersatz von 37%

---

1) Loos, Gerold, Zur Besteuerung ausländischer Muttergesellschaften bei der Körperschaftsteuerreform (Anrechnungsverfahren), in: DB 1971, Nr.35, S.1634.
2) Vgl. Bundesministerium, Musterabkommen, a.a.O., S.67 und S.194, Abs.1 Ziff.1.

würde "auch bei der Reinvestition des Gewinns ... eine entscheidende Benachteiligung der Auslandsmuttergesellschaft gegenüber der deutschen Muttergesellschaft entstehen".[1)]

Unabhängig von dem Gesichtspunkt der Diskriminierung ist festzustellen, dass bei der gegenwärtigen Regelung der im Hinblick auf die Anrechnungsfähigkeit höher gewählte Körperschaftsteuersatz bei ausländischer qualifizierter Beteiligung zu einem Definitivsteuersatz wird. Berücksichtigt man die zusätzliche Belastung der Gewinne durch Gewerbesteuer, Vermögensteuer und durch eine eventuelle Vermögensabgabe, so kann dies zu einer Belastung führen, falls aus Wettbewerbsgründen keine Abwälzung auf den Preis möglich ist, die wirtschaftlich problematisch werden könnte und somit gerade im gemeinsamen Markt wohl nicht wünschenswerte Isolierungstendenzen hervorrufen würde. Der Wettbewerbsnachteil einer ausländischen Gesellschaft würde - wobei die Problematik der Steuerbemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist - bei Praktizierung eines Schütt-aus-hol-zurück-Verfahrens der Muttergesellschaft ca. 16,5% betragen.[2)]

Wie aus der Presse hervorging,[3)] führten die Überlegungen dazu, dass im Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen diskutiert wird, ob der nach den Eckwerten einheitliche Satz von 56% nicht ausschliesslich für nicht ausgeschüttete Gewinne gelten soll, während

---

1) Loos, Gerold, a.a.O., S.1634.
2) Vgl. Parczyk, Wolfgang, Körperschaftsteuer - Anrechnungsverfahren mit vermeidbaren Vorfinanzierungs- und Ausländerdiskriminierungseffekten, in: DB 1972, Nr.16, S.744.
3) Vgl. o.V., Anrechnungsverfahren mit gespaltenem Steuersatz, in: FAZ vom 8.6.1972, S.13.

ausgeschüttete Gewinne mit 36% zuzüglich einer Kapitalertragsteuer von 25% auf den ausgeschütteten Gewinn belastet werden sollen. Es gilt zu bedenken, dass durch eine solche Einführung das System des Anrechnungsverfahrens wesentlich komplizierter werden würde, so dass infolge eines gespaltenen Satzes wiederum Abgrenzungsschwierigkeiten entstehen würden und hierdurch die eigentliche Grundkonzeption des Anrechnungsverfahrens gestört werden würde.

Dies scheint jedoch vor allem deshalb nicht erforderlich, weil es möglich sein dürfte, die Problematik qualifizierter ausländischer Beteiligung durch eine pauschale Steuervergütung unter Berücksichtigung der durchschnittlichen Ausschüttungsquote deutscher Aktiengesellschaften nach dem Anrechnungsverfahren - im Problemkreis der qualifizierten Beteiligung erscheint es günstiger, die Aktiengesellschaften als Vergleichsmasstab heranzuziehen und nicht die Körperschaften allgemein - sowie des marginalen Einkommensteuersatzes zu beheben.

Im Hinblick auf die Empfehlungen des Artikels 10 OECD Musterabkommen ist zu berücksichtigen, dass ein Besteuerungshöchstsatz auf Dividenden von 15% bzw. 5% nur deshalb vorgesehen ist, weil dem Quellenstaat bereits die Besteuerung der Gesellschaftsgewinne zuerkannt ist.[1)]

Im nationalen Bereich sieht zwar Artikel 3 GG das Gebot allgemeiner Gleichbehandlung vor, worunter hier jedoch nicht "die absolute rechtliche Gleichschaltung zu verstehen ist",[2)] während im internatio-

---

1) Vgl. Bundesministerium, Musterabkommen, a.a.O., S.129.
2) Debatin, Helmut, Das Verbot der steuerlichen Dis-

nalen Verhältnis das Diskriminierungsverbot des Artikel 24 OECD Musterabkommen noch nicht international verbindliches Recht ist, sondern "lediglich Aufforderung an die Staaten, es in ihren internationalen Steuerverträgen verbindlich werden zu lassen".[1] Hier soll jedoch von den Vorschriften dieses Artikels ausgegangen werden.

Somit ist die Frage zu prüfen, ob unter dem Gesichtspunkt des Diskriminierungsverbots für ausländische Staatsangehörige die Besteuerung belastender ist, "als sie die eigenen Staatsangehörigen des besteuernden Staates unter gleichen Verhältnissen trifft".[2]

Daraus ist abzuleiten, dass, wenn im Ausland Ansässige, also beschränkt steuerpflichtige Personen, mit ihrem inländischen Einkommen zu einer höheren Steuer herangezogen werden, als sie im Inland ansässige unbeschränkt Steuerpflichtige für den gleichen Einkommensbezug zu tragen haben, "dies nicht den Tatbestand der Diskriminierung", erfüllt, "da die Besteuerungsdifferenz unverändert bestehen bleibt, ob es sich um ausländische oder inländische Staatsangehörige handelt".[3] Da der Begriff Staatsangehörige auch auf alle juristischen Personen, Personengesellschaften und Personenvereinigungen ausgedehnt ist (Artikel 24 Abs.2 Musterabkommen), bedeutet dies, dass eine Diskriminierung nur dann vorliegen kann, wenn eine unterschiedliche steuer-

---

kriminierung, in: DStZ, Ausg.A, Nr.9, Mai 197o, S.13o.

1) Debatin, Helmut, a.a.O., S.13o.

2) Debatin, Helmut, a.a.O., S.132; vgl. Art.24 Abs.1; Bundesministerium, Musterabkommen, a.a.O.

3) BFH Urteil vom 2o.1.1959, I 112/57 S. zitiert nach Debatin, Helmut, a.a.O., S.132.

liche Behandlung unter sonst gleichen Verhältnissen daraus resultiert, dass eine nach ausländischer Rechtsordnung errichtete Gesellschaft steuerlich schlechter behandelt wird "als ein entsprechendes Rechtsgebilde, das seine Existenz dem Recht des besteuernden Staates entleiht".[1)]

Für eine mögliche unterschiedliche Behandlung unbeschränkt Steuerpflichtiger im Verhältnis zu beschränkt Steuerpflichtigen bedeutet dies, dass eine Diskriminierung z.B. dann vorliegen würde, "wenn aus dem Kreis der Kapitalgesellschaften, die ihre Geschäftsleitung im Inland haben, diejenigen steuerlich schlechter behandelt werden, die nicht nach inländischem, sondern nach ausländischem Recht errichtet sind".[2)] Daneben ist bei der Betriebsstättenbesteuerung dahingehend zu unterscheiden, ob ein Besteuerungsmerkmal "objektsteuerartig" mit der Betriebsstätte zusammenhängt oder auf die Person des Steuerpflichtigen bezogen ist.[3)]

Im Hinblick auf die Kapitalbeherrschung verbietet das Diskriminierungsverbot letztlich, "dass ein inländisches Unternehmen höher besteuert wird, wenn sein Kapital ganz oder teilweise unmittelbar oder mittelbar im Ausland ansässigen Personen gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt".[4)]

Auf Grund des hier Ausgeführten, das zwar eine intensive, aber nicht widersprechende Auslegung der Empfehlung der OECD im Rahmen des Musterabkommens dar-

---

1) Debatin, Helmut, a.a.O., S.133.
2) Debatin, Helmut, a.a.O., S.133.
3) Vgl. BFH Urteil vom 8.1.1969, I 158/64, zitiert nach Debatin, Helmut, a.a.O., S.135; Kommentar zu Art.24, Bundesministerium, Musterabkommen, a.a.O., S.194 ff.
4) Debatin, Helmut, a.a.O., S.136.

stellt, muss zwar festgestellt werden, dass das Anrechnungsverfahren in der gegenwärtigen Ausgestaltung keine juristische Diskriminierung darstellt, wohl aber - vor allem unter Einbeziehung der weiteren Steuerlasten - für ausländische Unternehmungen eine problematische Belastung ihrer Gewinne bedeuten könnte und damit die Gefahr einer - vielleicht nicht gewünschten - Isolierung in sich bergen kann.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Grundsätzlich darf wohl festgestellt werden, dass das Anrechnungsverfahren, vor allem in der Ausgestaltungsform der Steuerreformkommission, einen vernünftigen Beitrag zur Lösung der Besteuerung der Körperschaften im Rahmen unseres ordnungspolitischen Systems darstellt. Es musste und muss in der Zukunft jedenfalls noch mit erheblicher Kritik gerechnet werden, "da es kein Rechtsgebiet gibt, auf dem die Interessen der Wähler härter aufeinanderstossen als auf dem des Steuerrechtes".[1)]

Etwas unverständlich erscheint dem Verfasser die Reaktion der EWG-Kommission,[2)] dass "der Vorschlag der der Reformkommission für ein harmonisiertes Körperschaftssystem nicht in Frage käme", weil gerade durch die stärkere Hinführung der Besteuerung auf die Ein-

---

1) Troeger, Heinrich, Gedanken zur Steuerreform, in: DB 1971, Nr.24, S.1130.
2) Vgl. Troeger, Heinrich, a.a.O., S.1135.

kommensteuer eine leistungsgerechtere Steuerpolitik betrieben werden könnte.

Es wurde davon ausgegangen, dass die gegenwärtigen ordnungspolitischen Grundvorstellungen unseres wettbewerbswirtschaftlichen Prinzips als vernünftig angesehen werden können. Demzufolge wären andere Formen der Besteuerung durchaus denkbar, die - z.B. bei Änderung der Grundordnung - einen höheren Umverteilungscharakter in sich tragen, aber Probleme des wirtschaftlichen Systems darstellen.

Darüber hinaus könnte es gesellschaftspolitisch durchaus als wünschenswert vorausgesetzt werden, dass die beschränkte Haftung stärker zu besteuern sei, auch dies würde zu anderen Überlegungen hinsichtlich eines "rationalen" Körperschaftsteuerrechts führen. Würden diese hier angedeuteten Fragen erweitert und vertieft werden, so führten sie über politische Postulate hin zu Gedanken um das Grundgesetz[1] und das darauf aufbauende Gesellschaftsrecht. Ein solches In-Frage-stellen verhindert durch das Fehlen eines Bezugspunktes jedoch jede Beurteilungsmöglichkeit.

Mit Sicherheit ist die Diskussion um das Körperschaftsteuerrecht - speziell um die Ausgestaltung des Anrechnungsverfahrens - nicht abgeschlossen, wie dies auch neuere Ausführungen des Bundesministeriums für Wirtschaft und Finanzen zeigen.

Doch sollte darauf geachtet werden, dass nicht in einem gewissen Reformeifer ein Steuerrecht geschaf-

---

1) Vgl. Weber, Harald, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der Unternehmung, in: DB 1971, Nr.44, S.2080 ff.

fen wird, das komplizierter ist als das gegenwärtige, das dem zugrunde liegenden Steuersystem nur in Randerscheinungen gerecht wird und zudem alle Beteiligten vor ein "nur" neues Recht der Besteuerung der Körperschaften stellen würde[1] und hierdurch vielleicht die Einführung höherer Tarife oder anderer fiskalischer Gesichtspunkte erlauben könnte, die belastender wirken dürften als die derzeit geltenden.

---

1) Vgl. o.V., Anrechnungsverfahren mit gespaltenem Satz, a.a.O.

Literaturverzeichnis

Alliierte Kontrollbehörde: Die Steuergesetze des Kontrollrates, Stuttgart 1946

Bankenverband: Steuerreform geht an den Lebensnerv, in: Die Welt, 23.1o.1971

Bauernfeind, Hans Dieter: Körperschaftsteuerreform als Instrument zur breiten Vermögensbildung, in: Das Wertpapier 1971, S.877

Beckmann, Martin: Makroökonomische Untersuchungen der Auswirkungen von Steuersystemänderungen, Wiesbaden 197o

Becksche Textausgaben: Steuergesetze

Steuerrichtlinien, München-Berlin

Deutsche Steuergesetze, 6.Aufl., München-Berlin

Steuerreform 1955, München-Berlin

Berger, Hans: Die deutsche Körperschaftsteuer, Diss. München 1923

Biedermann, Günther: Einkommensteuergesetz vom 6.Februar 1938, Berlin 1938

Böhlers, Hans: Die neuen Steuergesetze, Nürnberg 1946

Boettcher, Carl:	Vorschlag eines Betriebssteuerrechtes, in: Steuer und Wirtschaft 1947, Sp.67-9o
Boettcher, Carl:	Zur Betriebssteuer, in: Steuer und Wirtschaft 1951, S.411 ff. (Zitierweise: Zur Betriebssteuer)
Boettcher, Carl:	Betriebssteuer, in: Handbuch der Sozialwissenschaften, Bd.2, Tübingen 1959, S.92 ff.
Böttcher-Beinert:	Wechsel der Unternehmensform, Stuttgart 1971
Böttcher-Schmölders:	Unternehmensbesteuerung, in: Handbuch der Sozialwissenschaften, Bd.lo, Tübingen 1959, S.518 ff.
Breunig, Hans v.:	Währungsreform und Steuern, München 1948
Bühler, Ottmar:	Die gesamten Reichssteuergesetze, Mannheim-Berlin-Leipzig 1926
Bühler, Ottmar:	Das Wesen einer einheitlichen Betriebssteuer, in: Der Betrieb 1949, S.582 ff. (Zitierweise: Betriebssteuer)
Bühler, Ottmar:	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und die Gewinnbestimmung aus der Gewerbesteuer, München-Berlin 1956

Bulletin der Europäischen Gemeinschaft, Heft 8, August 1968

Bundesfinanzhof: Urteil vom 2o.1.1959, I 112/57

Bundesfinanzhof: Urteil vom 8.1.1969, I 158/64

Bundesministerium für Finanzen: Die Ausnutzung internationaler Steuergefälle - Materialien - (Zitierweise: Steuergefälle) (unveröffentlicht)

Bundesministerium für Finanzen: Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und Vermögens, Bonn 1965 (Zitierweise: Musterabkommen)

Bundesregierung: Bulletin zur Steuerreform 1974, Bonn 1971

Bundestagsdrucksache VI/1152: Bericht über den Stand der Steuerreform, September 197o

Bundesverband der Deutschen Industrie: Stellungnahme zur Reform der Körperschaftsteuer (unveröffentlicht)

Bundesverband der Deutschen Industrie: Deutscher Industrie- und Handelstag, Reform der Körperschaftsteuer, in: Schriftenreihe "Der Betrieb", Düsseldorf 1971

Bundesverband der Deutschen Industrie: Stellungnahme zum Steueroasengesetz, Bonn, Februar 1971 (unveröffentlicht)

Bundesverfassungsgericht: Entscheidung vom 24.1.1962; 13,331

Colm, Gerhard: Kapitalbildung und Steuersystem, Berlin 1930

Debatin, Helmut: Das Verbot steuerlicher Diskriminierung, in: Deutsche Steuer-Zeitung 1970, Ausgabe A, Nr.9, S.15 ff.

Deutscher Gewerkschaftsbund: Vorschläge zur Steuerreform (unveröffentlicht)

Deutsches Industrieinstitut: Probleme der Steuerreform 1971, Nr.7/8

Deutscher Industrie- und Handelstag: Gutachterliche Äusserungen zu Steuerfragen, Bonn 1964

Deutscher Industrie- und Handelstag: DIHT-Nachrichten, Bonn, 30.9.1971

Deutscher Industrie- und Handelstag: DIHT Redaktionsdienst, Bonn, 26.8.1971

Erhard, Ludwig: Deutsche Wirtschaftspolitik, Düsseldorf-Wien 1962

Engels, Wolfram: Die Körperschaftsteuer als Einkommensteuervorabzug, in: Die Aussprache 1967, S.9 ff.

Evers, Robert: Kommentar zur Körperschaftsteuergesetz in der Fassung vom 30.3. 1920, Berlin 1921

Flume, Werner: Die Betriebssteuer als Möglichkeit der Steuerreform, in: Der Betrieb 1971, S.692 ff. (Zitierweise: Betriebssteuer)

Flume, Werner: Gewinn gehört nicht dem Unternehmer, in: Handelsblatt vom 3.11.1971

Fuistin-Strutz: Das preussische Einkommensteuergesetz, Berlin 1910

Geiler, Karl: Körperschaftsteuergesetz vom 30.März 1920, Mannheim-Berlin-Leipzig 1921

Geiler, Karl: Das neue Körperschaftsteuergesetz, Mannheim-Berlin-Leipzig 1923

Gesetzentwürfe zur Betriebssteuer, in: Steuer und Wirtschaft 1949, Sp.931 ff.

Groeben-Boeck: Handbuch für die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, Bd.14

Gutachten der Steuerreformkommission, Hrsg.: Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen, Bonn 1971 (Zitierweise: Gutachten)

Haller, Heinz: Besteuerung und Wirtschaftswachstum, in: Wirtschaft und Gesellschaft, Tübingen 1970

Haller, Heinz: Die Steuern, Tübingen 1964 (Zitierweise: Steuern)

Hesse, Maria-Dolores: Methoden und Möglichkeiten, die Steuern unter solchen Gesichtspunkten neu zu gliedern, die sich bei der Harmonisierung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten der EWG ergeben, Institut für Internationale Wirtschaftsbeziehungen an der Universität München, München 1967 (unveröffentlicht)

Hintner, Otto: Zur Besteuerung der Unternehmung, Festschrift für Peter Scherpf, Berlin 1968

Höhnen, Wilfried: Das Gutachten der Steuerreformkommission: Ein Beitrag zur gerechten Verteilung der Steuerlasten?, in: Gewerkschaftliche Monatshefte 1971, S.427 ff.

Höhnen, Wilfried und Krause, Wolfgang: Das Gutachten der Steuerreformkommission, in: Wirtschaftswissenschaftliche Mitteilungen 1971, Nr.6

Holzheimer, Dieter: Die Bardividenden können um gut 4o Prozent sinken, in: Börsen-Zeitung, Nr.168 vom 3.9.1971, S.5 f.

Holzheimer, Dieter: Der einfachste Weg: Bankkonten der Finanzämter, in: Börsen-Zeitung vom 4.9.1971

Hoyer, Wolfgang: Steueranrechnung für ausländische Muttergesellschaften in der Körperschaftsteuerreform, in: Der Betrieb 1972, Nr.19, S.844 ff.

Hoyer, Wolfgang: Zum "Ausländereffekt" der Körperschaftsteuerreform in Deutschland, in: Der Betrieb 1971, Nr.51/52, S.2429 ff.

Institut Finanzen und Steuern: Europäische Wirtschaftsgemeinschaft und Steuerpolitik, Bonn 1957

Institut Finanzen und Steuern: Zur Steuerreform, Bonn 1971, Nr.125

Kaemmel, Ernst: Die Reichssteuergesetze, München-Berlin 1943

Kellermann, Hans: Die neuen Steuergesetze, Starnberg 1912

Klein, Friedrich: Zur Stellung der Betriebssteuer im Steuersystem, in: Steuer und Wirtschaft 1949, S.999 ff.

Koch, F.W.: Die Steuergesetze der nationalen Regierung, München 1933

Kolms, Heinz: Finanzwissenschaft I, II, III, Berlin 1966

Kormann, Hermut: Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmungen, Düsseldorf 197o

Kottke, Klaus:	Steuersparung, Steuerumgeheung, Steuerhinterziehung, Freiburg 1962
Kreile, Reinhold:	Die Zukunft der Körperschaftsteuer, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr.1o2 vom 4.5.1971
Kreile, Reinhold:	Auswirkungen der Steuerreform auf die Substanzerhaltung der Unternehmen, in: Der Betriebsberater 1971, Heft 5, S.185 ff.
Lang:	Mehr Steuergerechtigkeit, Hrsg.: Bundesministerium für Finanzen, Bonn 1971
Lenski, Edgar:	Körperschaftsteuer, Stuttgart 1964
Lipps, Wolfgang:	Rechtliche Bedenken zum Aussensteuergesetz und zum neuen Doppelbesteuerungsabkommen BRD/Schweiz, in: Aussenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters 1972, Heft 3, S.1o5 ff.
Loos, Gerold:	Zur Besteuerung ausländischer Muttergesellschaften bei der Körperschaftsteuerreform (Anrechnungsverfahren), in: Der Betrieb 1971, Nr.35, S.1634 ff.
Lueb, Theo:	Einkommensbesteuerung 1946 und Unternehmensform, in: Steuer und Wirtschaft 1947, Sp.117 ff.

Mennel, Annemarie: Steuerlast und Unternehmungspolitik, Festschrift für Otto Barth, Stuttgart 1971, Hrsg.: Karl Oettle (Zitierweise: Festschrift)

Mennel, Annemarie: Körperschaftsteuern im internationalen Vergleich, in: Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A vom 15. 5.1971, S.153 ff.

Mennel, Annemarie: Die Steuersysteme in den EWG-Staaten, EFTA-Staaten und den USA, Berlin 1971 (Zitierweise: Steuersysteme)

Mersmann, Wolfgang: Diskriminierung ausländischer Beteiligungen bei der Körperschaftsteuerreform, in: Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A vom 1.1o.1971, S.31o ff.

Mersmann, Wolfgang: Der Kongress der IFA 197o zum Problem der steuerlichen Doppelbelastung der Ausschüttungen bei Kapitalgesellschaften und Anteilseignern, in: Deutsche Steuerzeitung 1971, Ausgabe A. Nr.1/2, S.2 ff.

Metze, Ingolf: Steuerharmonisierung in einer Wirtschaftsgemeinschaft, Hamburg 1969

Mirre, Ludwig und Dreutter, Hans: Handkommentar der Reichssteuergesetze, Bd.II: Das Körperschaftsteuergesetz von 1934 und ergänzende Vorschriften von 1934, 1938, 1939, München-Berlin 1939

Möller, Hans: Ursprungs- und Bestimmungslandprinzip, Sonderdruck aus: Finanzarchiv, Tübingen 1968

Münzner, Herbert und Wick, Paul: Aspekte der Körperschaftsteuerreform, in: Recht und Wirtschaftspraxis vom 1.12. 197o, S.51 ff.

Neff: Führer durch die Reichssteuergesetze, München 1917

Neubrand, Arthur: Die Belastung mit direkten Staatssteuern in Preussen, Bayern, Sachsen, Württemberg und Baden, Diss. Erlangen 1915

Neumark, Fritz: Ziele und Mittel einer Steuerangleichung im gemeinsamen Markt, Vortrag vor dem Verein Deutscher Kammgarnspinner, Frankfurt 1964

Neumark, Fritz: Teilhabersteuer keine Patentmedizin, in: Der Volkswirt, Nr.3o vom 26.7.1968, S.27 ff.

Neumark, Fritz: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik,

Tübingen 197o (Zitierweise: Grundsätze)

Oettle, Karl: Die Betriebswirtschaftslehre vor der zunehmenden Bedeutung staatspolitischer Lebensbedingungen der Unternehmenswirtschaft, in: Steuerlast und Unternehmungspolitik, Festschrift für Kuno Barth, Hrsg.: Karl Oettle, S.23-36

Ostendorf, Bernhard: Wie kann die Doppelbelastung der Aktie mit Vermögensteuer beseitigt werden?, in: Der Betrieb 197o, Nr.25, S.1143 ff.

Parczyk, Wolfgang: Verbesserungsvorschläge zum geplanten Aussensteuergesetz, in: Der Betrieb 1972, Nr.23, S.1o82 ff.

Parczyk, Wolfgang: Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren mit vermeidbaren Vorfinanzierungs- und Ausländerdiskriminierungseffekten, in: Der Betrieb 1972, Nr.16, S.743 ff.

Pohle, Wolfgang: Das Programm der Wirtschaft, Marktwirtschaft als politische Chance, Stuttgart 197o

Rädler, Albert: Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs EWG-Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Amsterdam 196o

Rädler, Albert: Zum betriebswirtschaftlichen Begriff der Basisgesellschaft, in: Steuer und Wirtschaft 1964, Sp.545 ff., zitiert nach Kormann, Hermut, a.a.O.

Rädler, Albert: Zur Ausgestaltung der Körperschaftsteuer, in: Finanz-Rundschau 1966, Nr.17/18, S.361 ff.

Rasch, Harold: Der Stützle-Plan, in: Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen 1968, Heft 18, S.87o ff.

Raupach, Arndt: Stand der Diskussion um die Körperschaftsteuerreform, in: Deutsches Steuerrecht 1969, S.389 ff.

Rechtsarchiv der Wirtschaft: Körperschaftsteuer 1954, Stuttgart-München Hannover 1954

Rechtsarchiv der Wirtschaft: Körperschaftsteuer 1965, Stuttgart-München-Hannover 1965

Rechtsarchiv der Wirtschaft: Einkommensteuergesetz 1958, Stuttgart-München-Hannover 1958

Recktenwald, H.C.: Steuerüberwälzungslehre, Berlin 1966

Reinhardt, Fritz: Die neuen Steuergesetze, Berlin 1934 (Zitierweise: Steuergesetze)

Reinhardt, Fritz: Die Körperschaftsteuer, Berlin-Wien 194o

Reinhardt, Fritz: Die Steuerreform 1954, Bad Wörishofen 1955 (Zitierweise: Steuerreform 1954)

Rose, Gerd: Grosse Steuerreform für Kapitalge-

sellschaften?, in: GmbH-Rundschau 1967, Nr.11, S.223 ff.

Salditt, Franz: Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren, in: Aussenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters 1971, Heft 1o, S.474 ff.

Schmidt, Kurt: Die Steuerprogression, Tübingen 196o (Zitierweise: Progression)

Schmölders, Günther: Entwicklung und Wandlung der Körperschaftsteuer, in: Steuer und Wirtschaft 1948, Sp.9o5 ff. (Zitierweise: Wandlung der KSt)

Schmölders, Günther: Die geschichtliche Entwicklung der Betriebsbesteuerung, in: Steuer und Wirtschaft 1949, Sp.951 ff.

Schmölders, Günther: Allgemeine Steuerlehre, Tübingen 1965

Schmölders, Günther: Permanente Steuerreform, in: Steuer und Wirtschaft 1971, S.36 ff.

Schneider, Dieter: Körperschaftsteuerreform. Die Folgen für Aktionäre und Unternehmer, in: Wirtschaftswoche 1971, Nr.26, S.32 ff.

Schulte, Horst: Der Vorschlag einer Betriebssteuer und das geltende deutsche Steuer-

system, in: Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, Köln 1967

Schulte, Maria Dolores: Der Einfluss unterschiedlicher Steuersysteme auf den Wettbewerb innerhalb des gemeinsamen Marktes, Berlin 1961

Schredelsecker, Klaus: Kritik der Körperschaftsteuerreform, in: Finanzarchiv 1972, Sonderdruck, Band 31, Heft 1

Silcher, Friedrich: Schütt aus - hol zurück?, in: Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen 1965, Heft 1, S.16 ff.

Slotosch, Walter: Die rote Inflation, in: Süddeutsche Zeitung vom 2./3.9.1972, S.45

SPD-Steuerreformkommission: Vorschläge, S.18 ff. (unveröffentlicht)

Spohr, Werner: Die Steuergesetze, München 1949

Steiner, Herbert: Gedanken zur Betriebssteuer, in: Steuer und Wirtschaft 1950, Sp.645 ff.

Steuerkongressreport, Hrsg.: Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten, München 1971 (Zitierweise: Steuerkongressreport)

Strobel, Wilhelm: Unternehmungspolitik und Gewinnbesteuerung, in: Die Aussprache 1971, Heft 5/6, S.13 ff.

Strömer, Joachim: Das Anrechnungsverfahren und die Kritik der Steuerreformkommission an der Teilhabersteuer, in: Der Betrieb 1972, Nr.37, S.1743 ff.

Stützle, Wolfgang - Engels, Wolfram: Teilhabersteuer, in: Zum Dialog 1971, Nr.3

Tempel, van den: Körperschaftsteuer und Einkommensteuer in den Europäischen Gemeinschaften, Studien der Europäischen Gemeinschaft, Brüssel 1971

Thiel, Rudolf: Die Reform der Körperschaftsteuer und die gesetzestechnische Gestaltung der Grundvorschriften für das Anrechnungsverfahren, Köln 1972

Thiel, Rudolf und Schad, Joachim: Die Veräusserung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, in: Der Betrieb 1972, Nr.11, S.497 ff.

Thiel, Rudolf und Haarmann, Hans: Grundtendenzen des Gutachtens der Steuerreformkommission, in: Finanz-Rundschau 1971, Nr.9, S.2o9 ff.

Thiemann, Peter: Zur Reform der direkten Steuern, in: Deutsches Steuerrecht 197o, Heft 8, S.232 f.

Troeger, Heinrich: Gedanken zur Steuerreform, in: Der Betrieb 1971, Nr.24, S.113o ff.

Umwandlungssteuergesetz vom 14.8.1969, in: Becksche Textausgaben

Weber, Harald: Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der Unternehmen, in: Der Betrieb 1971, Nr.44, S.2o8o ff.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der direkten Steuern 1967, Heft 9

Wöhe, Günther: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd.1 und 2, Frankfurt 1965

Wöhe, Günther: Deutscher Steuerkongress, in: Deutsches Steuerrecht 1971 (Zitierweise: Steuerkongress)

Wöhe, Günther: Körperschaftsteuerreform unter Berücksichtigung des Anrechnungsverfahrens, in: Deutsches Steuerrecht 1972, Heft 1o/11, S.3o3 ff., S.334 ff. (Zitierweise: Körperschaftsteuerreform)

Wrede, Friedrich: Die steuerliche Behandlung ausländischer Muttergesellschaften im Anrechnungsverfahren, in: Deutsche Steuerzeitung 1971, Ausgabe A, Nr.22, S.353 ff.

o.V.: Anrechnungsverfahren mit gespaltenem Satz, in: Frankfurter All-

gemeine Zeitung vom 8.6.1972, S.13

o.V.: Aussensteuerreformgesetz, in: Der Betrieb 1972, Beilage Nr.1o/72

o.V.: Das Einkommensteuergesetz, München-Gladbach 1951

o.V.: Die Körperschaftsteuer, in: Wolfs Steuerleitfäden, Assenhausen 1968

o.V.: Doppelbesteuerungsabkommen, Auswirkung der Diskriminierungsverbote und der Gleichbehandlungsklauseln auf "Steuern jeder Art und Bezeichnung", in: Der Betrieb 1972, Nr.1, S.15 ff.

o.V.: Einführung über die Vorschriften des Anrechnungsverfahrens (Zitierweise: Einführung) (unveröffentlicht)

o.V.: Europäische Wirtschaftsgemeinschaft und Steuerpolitik, Hrsg.: Institut Finanzen und Steuern, Bonn 1957

o.V.: Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmässigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvesti-

tionen, in: Der Betrieb 1971, Beilage Nr.14/71

o.V.: Gutachten der Steuerreformkommission 1971 - Kurzfassung, in: Der Betrieb 1971, Beilage Nr.5/71

o.V.: Investitionen aus steuerfreien Gewinnen, in: Handelsblatt vom 2.6.1971

o.V.: Kontroverse Meinung im Steuerhearing, in: Handelsblatt vom 27.5.1971

o.V.: Leitsätze für ein Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmässigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen (unveröffentlicht)

o.V.: Neues Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz, in: Der Betrieb 1971, Beilage Nr.16/71

o.V.: Produktivvermögen für alle, der grosse Bluff, in: Wirtschaftswoche,Nr.48 vom 26.11.1971, S.14 ff.

o.V.: Referentenentwurf zum Körperschaftsteuergesetz 1974, 19.8.1971 (Zitierweise: Referentenentwurf) (unveröffentlicht)

o.V.: Uneinigkeit über die Körperschaftsteuer-Reform, in: FAZ vom 24.6.1971

o.V.: Zur Reform der Körperschaftsteuer, in: Institut Finanzen und Steuern, Heft 91, Bonn 1968

	BELGIEN	BUNDESREPUBLIK	DÄNEMARK	FRANKREICH	GROßBRITANNIEN	ITALIEN	LUXEMBURG	NIEDERLANDE	NORWEGEN	ÖSTERREICH	SCHWEDEN	SCHWEIZ	USA
Gesetzesgrundlage	Code des Impôts sur les Revenus - Tarif de base professionelle Staatliche Steuer	Körperschaftsteuergesetz 1969 Bundessteuer	Indkomstskat af aktieselskaber 1969 Staatliche Steuer	Code Général des Impôts Staatliche Steuer	Income and Cooporation Taxes Act Sect 1.38 ff 1970 Staatliche Steuer	Testo Unico delle Leggi sulle imposte dirette 1958 und spätere Ergänzungen Staatliche Mobiliarertragsteuer	Loi concernant l'impôt sur le revenu 1967 Staatliche Steuer	Wet op de vennootschapsbelasting 1969 Staatliche Steuer	Norsk Lovtidend 1947 Staatliche und kommunale Steuer	Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1961 Staatliche Steuer	Inkomstskatt 1947 Staatliche und kommunale Steuer	Bundessteuer (ab 1972) - vorher Wehrsteuer - und Körperschaftssteuer der Kantone und Gemeinden	Internal Revenue Code 1954 und spätere Ergänzungen • 48% auf Gewinne über $ 25.000 b) Steuer der Gliedstaaten differenziert (ca 1% - 8%)
allgemeiner Steuersatz	30% + 10% Ergänzungsabgabe auf KSt	51% +3% Ergänzungsabgabe auf KSt	36%	50%	40%	27,5% auf Gewinnanteile, die 6% des Grundkapitals und der Reserven übersteigen. 9,375‰ auf einbezahltes Grundkapital + Reserven	45% über 40 Mio. Lfr.	48% + 5% Ergänzungsabgabe auf KSt	44,6% Staatssteuer 1,0% Sondersteuer 40,0% Kommunalsteuer (Höchstsatz) 3,0% Gemeinschaftsteuer	51,48% über 1.111.100 ö.S.	40% Staatssteuer 17% - 23% Kommunalsteuer (örtlich verschieden)	a) Bundessteuer (ab 1972) 8% auf Gewinn + 3% auf Gewinnanteile, die 4% Rendite übersteigen + 4% auf Gewinnanteile, die 8% Rendite übersteigen - Normale Rendite 9% + 0,75% des Nominalkapitals + Reserven für 1972 ist der Steuersatz um 10% ermäßigt b) kantonal steuer differenziert (örtlich) z.B. Zürich 4,25% - 14,25%	a) Bundessteuer 48% • 14% auf Gewinne über $ 25.000 b) Steuer der Gliedstaaten differenziert (ca 1% - 8%)
besonderer Steuersatz	für einbehaltene Gewinne bis 1,45 Mio. bfrs. 15% über 5 Mio. - 35% zusätzlich 60% für Gewinne zwischen 1 Mio. und 1,45 Mio.	15% für Rückstellungen Personenbezogene Kapitalgesellschaften: allgemeiner Satz 39% - 51% für Gewinne bis DM 60.000,- (progressiv) 49% über DM 60.000,- Ausschüttungen 36,5% + 3% Ergänzungsabgabe		Reine Familien GmbH's können auf Antrag wie Personengesellschaften behandelt werden.			bis 600.000 Lfr. 40% • 600.000 - 800.000 50% 800.000 - 1.320.000 Lfr. 30% • 1 Mio. - 1.320 Mio 40% 1.320 Mio Lfr. - 10 Mio Lfr. 40%	bis 50.000 hfl. 43% • 50.000 - 100.000 Lfl. 45% zusätzlich 3% Ergänzungsabgabe auf KSt		bis 133.300 ö.S. 34% • 133.300 - 333.300 ö.S. 30% • 333.300 - 666.600 ö.S. 50% • 666.600 - 1.111.100 ö.S. 18% • 1.111.100 - 1.666.600 ö.S. 40% zusätzlich 31% der Steuer (Zuschlag) 20% der Steuer auf Ausschüttungen.	Rückstellungen für Kapitalerhöhungen nach dem 30.6. 1961 für 10 Jahre vom Gewinn abziehbar, wenn nicht mehr als 6% des Kapitals ausgeschüttet werden		
Zwischensteuern	10% der Dividende werden als „Crédit d'impôt" auf Est angerechnet	Steuer auf Ausschüttung ist wie nicht ausgeschütteter Gewinn zu behandeln.	Bezug einer Primärdividende von 6% des Gewinns, jedoch maximal 4,6% des Nominalkapitals			Schedulensystem; einheitlicher KSt-Satz von ca. 39,4%, geplant ca. 1974	Möglich bei der Mindestbesteuerung		In Staatssteuer sind ausgeschüttete Dividenden abzugsfähig; Staats- und Kommunalsteuer nicht gegenseitig anrechenbar		Staats- und Kommunalsteuer nicht gegenseitig anrechenbar	In der Bundessteuer ist diese, die Kantonal- und Gemeindesteuer absetzbar	
Schachtelprivileg	95% Dividendenfreistellung bei Beteiligung inländischer Kapitalgesellschaften an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften, keine Mindestbeteiligungsquote.	100% Dividendenfreistellung bei mindestens 25% Beteiligung Organschaft wenn als 50% mittel- oder unmittelbar, wirtschaftliche und organisch-Organschaft, bei 100% Verschacherische Eingliederung, mindestens 5 Jahre, Ergebnisabführungsvertrag	100% Dividendenfreistellung bei mindestens 10% Beteiligung, unmittelbar.	95% Dividendenfreistellung bei Beteiligung inländischer Kapitalgesellschaften mindestens 10% unmittelbare Beteiligung, ab 1974 10% keine Quote. Einheitsbesteuerung bis 50% (unmittelbar, mittelbar)	100% Dividendenfreistellung bei Beteiligungen inländischer Kapitalgesellschaften an anderen inländischen Kapitalgesellschaften, keine Mindestbeteiligungsquote Ausländische Untergesellschaft, Mindestbeteiligung 10% Einheitsbesteuerung bei Mindestbeteiligung über 50% ganzjähriges Geschäftsjahr	Bis KSt kein Schachtelprivileg, bei Mobiliarertragsteuer (nach Schedulensystem) Hinzurechnung auf Bruttobasis ausgeschlossen. Bei Aktionär nur persönliche Ergänzungssteuer.	100% Dividendenfreistellung bei Beteiligungen inländischer Kapitalgesellschaften an inländischen Kapitalgesellschaften, bei mindestens 10% Beteiligung, unmittelbar, 60% Dividendenfreistellung bei Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften.	100% Dividendenfreistellung bei mindestens 5% Beteiligung einer inländischen Kapitalgesellschaft an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften, unmittelbar. Einheitsbesteuerung bei 100% Verschachtelung, inländischer Organträger, Ausländisches Geschäftsjahr, Einheitsbilanz	kein Schachtelprivileg	100% Dividendenfreistellung bei mindestens 10% Beteiligung, unmittelbar, aber inländischen Kapitalgesellschaft an inländischen Kapitalgesellschaften.	100% Dividendenfreistellung für inländische Kapitalgesellschaften bei unmittelbarer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften keine Mindestquote	100% Dividendenfreistellung für in- und ausländische Kapitalgesellschaften, bei mindestens 80% Beteiligung, unmittelbar, an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften.	85% Dividenden freistellung für unmittelbare Beteiligung an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften, bei darüber hinaus Kapitalgesellschaften Mindestbeteiligung 10%, Einheitsbesteuerung bei 80% Beteiligung, mittel- oder unmittelbar, Ergebnisabführung und einheitliche Bilanzierung erforderlich
Sonstige direkte Steuern der Kapitalanleger	keine VSt und Gewst, Gemeindezuschlag 6% des Steuerbetrages	VSt 1%, nicht abzugsfähig, aber Schachtelprivileg. Gewst 15% - 40%, abzugsfähig	VSt: 9% des Reinvermögens, bei Renditen unter 6% (des Vermögens) Kürzung bis um 80%	Rentensteuer + Gewst für Gewerbetreibende und selbständige Tätigkeiten, Gemeindesteuer und Departement, je nach Tätigungsbereich verschieden abzuziehen.	Beschäftigungssteuer, (Staatliche Steuer), je Woche und je Beschäftigter zu zahlen £ 1.40 männlich über 18 Jahre £ 0.70 männlich unter 18 Jahre £ 0.70 weiblich " 18 "	Mobiliarertragsteuer auf gesamten Gewinn bis 10 Mio ℓ 24,02% 10 Mio ℓ - 60 Mio ℓ 26,64% 60 Mio ℓ - 100 Mio ℓ 27,40% über 100 Mio ℓ 40,51% bei Gewinnermittlung zur KSt abzugsfähig	KSt, 6‰ des Reinvermögens, nicht abzugsfähig aber Schachtelprivileg Gewst a) Gewerbeertrag (4%) Abs. 36% des Gewerbekapital 2%) Hebesatz b) Lohnsummensteuer 6% 600% Hebesatz	Keine VSt für juristische Personen (für natürliche Personen 1‰)	KSt, 1‰ - 4‰ je nach Gemeinde verschieden, keine Abzugsfähigkeit	KSt 7,65% keine Abzugsfähigkeit, aber Schachtelprivileg Gewst, Gewerbeertrag 5% Gewerbekapital 1‰ bis 10.000 Lohnsummensteuer 2% Hebesatz 300% bei Lohnsummensteuer unterschiedlich, maximal 600%	VSt 1,8‰, keine Abzugsfähigkeit.	VSt, abzugsfähig a) Bundessteuer 0,12,5% des Kapitals + Reserven b) kantonal steuer differenziert	nach Gliedstaaten unterschiedlich
Gewinnermittlung	alle Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit einschließlich realisierter und nicht realisierter Wertberichtigungen (Aktivierung), keine Vorschriften über Vermögensvergleich.	Gewinn nach Vermögensvergleich gemäß Bewertungsvorschriften, nicht realisierte Wertberichtigung außer Ansatz	keine steuerlichen Vorschriften über Mindestbesteuerung, nicht realisierte Wertberichtigung außer Ansatz.	Vermögensvergleich auf der Grundlage der Handelsbilanz	keine steuerlichen Vorschriften, Anfangs-AfA 60%, degressive Restwert-AfA 25% jährlich	keine Vorschriften über Vermögensvergleich bzw. Mindestbesteuerung, 40%ige Sonder-AfA der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, in den ersten 5 Jahren, maximal 10% pro Jahr.	Gewinn nach Vermögensvergleich gemäß Bewertungsvorschriften, nicht realisierte Wertberichtigung außer Ansatz.	keine steuerlichen Vorschriften, maßgebend ist „guter Handelsbrauch" auch für AfA.	Investitionsfreibetrag von 18%, keine steuerlichen Vorschriften, maßgeblich Handelsbilanz. Bei Selbständigen 10% des Gewinns, steuerfreie Rücklage nach 4 Jahren Investition (Skandl. Gewinnung) oder Auflösung (75% Gewinnerhöhung)	Gewinn wie Bundesrepublik Sonder-AfA 10% auf bewegliche 40% " unbewegliche Wirtschaftsgüter Steuerfreie Rücklage 40% des Gewinn Dauer der Rücklage 3 Jahre.	keine steuerlichen Vorschriften, maßgeblich Handelsbilanz 40% des Jahresgewinnes können steuerfrei Investitionsrücklage aufgelöst werden. 30% nach 5 Jahren verwendet, früher mit skalidiver Auflösung.	keine steuerlichen Vorschriften 50% der Lohnsumme als Rücklage möglich, Steuerfreie ganz nachgesetzter Investition	Gewinn nach Ertrag minus Aufwand.
Einkommensteuer Spitzensatz	60% für Einkommen über 1 Mio + 10% Ergänzg.	53% für Einkommen über DM 110.000,-	Obergrenze für staatliche Einkommensteuer, Kommunale Est, VSt, und Altersversicherung 70%	60% über ℳ 200.000,-	a) Income Tax auf Gesamteinkommen 38,75% proportional b) Surtax für Einkommensteile ab £ 2000,- maximal 60% ab 15000,-	Persönliche Ergänzungsteuer und Familiensteuer gemeinsam ca. 14%	57% über Lfr 8.000.000,-	70,5% über Hfl 200.000,- hfl + 3% Ergänzg	Est + VSt maximal 80% Staatssteuer über 380.300,- 50% Kommunale Steuer 44,5 - 50% Gemeinschaftsteuer 3% Sondersteuer 0,5% - 1%	61,8% über 1 Mio. ö.S.	a) staatlich 58% über 180.000,- Mark b) kommunal 17% - 23%	a) Bundessteuer - vorher Wehrsteuer - maximal 9% (progressiv) b) kantonal steuer, Höchstsätze jährlich verschieden und unterschiedlich; z.B. Zürich, maximale Besteuerung 30% 1971	a) Bundessteuer 70% über $ 100.000,- Höchstsatz für „earned income" 50%. b) Steuer der Gliedstaaten differenziert.
Kapitalertragsteuer	20% auf Dividenden + Zinsen	25% auf Dividenden, 15% auf Zinsen bei Ausländern	30% auf Dividenden	46% auf Ausländer und wahlweise als Definitivsteuer für Inländer auf Dividenden und Zinsen	38,75% auf Dividenden + Zinsen	8% für Inländer 30% für Ausländer	15% auf Dividenden 5% auf Zinsen	15% auf Dividenden	15% auf Dividenden für Inländer	10,5% auf Dividenden	30% auf Dividenden für Ausländer	30% auf Zinsen + Dividenden	30% auf Zinsen und Dividenden für Ausländer
KSt-Aufkommen in % des Gesamtsteueraufkommens 1969		4,6	4,9	8,0	10,6		9,7	10,0	4,7	3,3	5 %	14,8	11,5
KSt - Est Aufkommen in % des Gesamtsteueraufkommens 1969	43,0	29,6	30,5	44,6	47,0	18,7	46,1	54,9	48,3	30,1	41,8	34,0	39,8
gesamte direkte Steuern in % des Gesamtaufkommens incl. Zölle	54,5	68,4	64,9	48,1	66,9	43,9	65,0	63,9	54,1	61,8	65,8	78,6	79,8

L e b e n s l a u f

Am 16.Juli 1946 wurde ich als Sohn des Kaufmanns Wilhelm Bezold und seiner Ehefrau Marie, geb. Link, geboren.

Im September 1952 wurde ich in die erste Klasse der Gebele-Volksschule in München aufgenommen, um nach der fünften Klasse, im Jahre 1957, in das Adolf-Weber-Wirtschaftsgymnasium überzuwechseln. 1966 erhielt ich dort das Zeugnis der Reife.

Im Herbst des gleichen Jahres begann ich das Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Ludwig-Maximilians-Universität in München.

Im Jahre 197o, nach acht Semestern Studium an der Universität München, legte ich die Diplomprüfung ab.

Vom Wehrdienst wurde ich aus gesundheitlichen Gründen freigestellt.